

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PISA



Dipartimento di Economia e Management

Corso di Laurea in
CONSULENZA PROFESSIONALE ALLE AZIENDE

TESI DI LAUREA MAGISTRALE

***IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO
DELLA QUALITÀ
NELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE LEGALE***

CANDIDATA

Michela Ricci

RELATORE

Prof. Alessio Silvestri

CONTRORELATORE

Prof. Giuseppe D'Onza

A. A. 2012/2013

“Siccome là fuori è pieno di gente che vi dice che non c'è speranza e non c'è futuro, voi sappiatelo che nel momento in cui pensate che non ci sia speranza e non ci sia futuro, allora la speranza smette di esistere, il futuro smette di esistere.”

L.L.

INDICE

	Pag.
Introduzione	V
Capitolo 1	
Il controllo della qualità nell'attività di Revisione Legale	1
1.1. Il concetto di controllo della qualità nell'attività di revisione legale	3
1.2. Il controllo esterno	5
1.2.1. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze	6
1.2.2. La Consob	9
1.2.3. Gli Enti di Interesse Pubblico	10
1.2.4. La relazione annuale della Consob	13
1.3. Il controllo interno	17
1.3.1. In cosa consiste	17
1.3.2. Il sistema di controllo interno	18
1.3.2.1. Controllo gestionale	20
1.3.2.2. Controllo amministrativo – contabile	21
1.3.2.3. Controllo di conformità alle norme	24
1.3.3 Controllo organizzativo e controllo relazionale	26
1.3.4. Comprensione del controllo interno	27
1.3.5. I limiti del sistema di controllo interno	30
1.3.6. Controlli generali e controlli specifici	30
1.3.7. Il revisore nell'ottica del sistema di controllo interno	32
1.3.8. I tre concetti fondamentali: significatività, rischio di revisione ed evidenza	33

Capitolo 2

Principi e linee guida di riferimento	39
2.1. Quadro generale	41
2.2. Il Decreto Legislativo n. 39/2010	43
2.3. Il Principio di Revisione 220	45
2.4. Il Principio ISA 200	50
2.5. Il Principio ISA 220	51
2.6. Il Principio ISQC 1	52
2.7. La Guida al controllo della qualità nei piccoli e medi studi professionali	56
2.8. La delibera Consob in materia di Antiriciclaggio	58
2.9. Comunicazione Consob n. 96003556/1996	60

Capitolo 3

Aspetti organizzativi del controllo di qualità	63
3.1. L'organizzazione delle risorse umane	65
3.2. Il controllo della qualità sul singolo incarico di revisione	68
3.3. Il controllo della qualità a livello di soggetto abilitato alla revisione	78
3.4. Il controllo della qualità secondo quanto previsto dalla “Guida al controllo della qualità nei piccoli e medi studi professionali”	83
3.5. Il caso “Alfa”	87
3.6. La relazione di trasparenza	92
3.7. L'analisi delle relazioni di trasparenza	94
3.7.1. Reconta Ernst & Young S.p.A.	96
3.7.2. Price Waterhouse Coopers S.p.A.	98

3.7.3. KPMG S.p.A.	101
3.7.4. Deloitte & Touche S.p.A.	105
3.7.5. Mazars S.p.A.	108
3.7.6. Ria Grant Thornton	110
3.7.7. BDO S.p.A.	112
3.7.8. Baker Tilly Revisa S.p.A.	115
3.7.9. PKF Italia S.p.A.	117
3.7.10. Bompani Audit S.r.L.	119
3.7.11. Analisi Società di Revisione S.p.A.	120
3.7.12. Trevor S.r.L.	122
3.7.13. Fidital Revisione S.r.L.	124
3.7.14. AGKNSERCA S.n.C.	126
3.7.15. FAUSTO VITTUCCI & C. S.a.S.	127
3.7.16. Breve commento sulle relazioni appena esposte	129

Capitolo 4

Gli attori del sistema di controllo interno della qualità135

4.1. Quadro generale	137
4.2. Gli attori del sistema di controllo interno	138
4.3. Gli attori del sistema di controllo interno della qualità	144
4.4. I “nuovi” attori	152
4.5. MEF, Consob e Società soggette a revisione	153

Capitolo 5

L’esito finale sul controllo di qualità: il caso “Alfa”159

5.1. Il Report finale sul controllo di qualità	161
------------------------------------------------------	-----

5.2. Le carenze riscontrate	162
5.3. Le raccomandazioni	167
5.4. Il controllo sugli incarichi	171
5.5 Confronto tra Report finale e Relazione di trasparenza	179
5.6. Conclusioni	180
Conclusioni	187
Appendice: Il questionario proposto alla società Alfa	191
Bibliografia	203
Sitografia	209
Figure, Grafici, Schemi, Tabelle e Tavole	211
Ringraziamenti	213

INTRODUZIONE

Il presente lavoro intende affrontare gli aspetti principali del *Sistema di Controllo Interno della Qualità* nell'attività di revisione legale, così come previsto dai Principi di Revisione sia nazionali, sia internazionali. È grazie alla formulazione del Decreto Legislativo del 27 gennaio 2010 n. 39, che il sistema normativo italiano è stato in grado di allinearsi agli standard europei in materia di revisione: tale decreto ha infatti recepito la Direttiva 2006/43/CE in materia di revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati. Tra gli aspetti positivi più rilevanti di questo intervento, troviamo la definizione di un sistema di *controllo esterno* della qualità dell'attività di revisione. Al di là del controllo di qualità previsto dal D.Lgs. 39/2010, esiste una prassi comportamentale, che ha avuto origine nei paesi nei quali la revisione si è sviluppata per prima, che ha sentito la necessità di istituire un controllo sull'operato dei revisori. L'esigenza di un controllo interno della qualità scaturisce da una molteplicità di situazioni: diverse sono le attività che coinvolgono interessi diffusi presso il pubblico. Ecco come l'informativa di bilancio delle imprese si trovi oggi a rivestire una notevole importanza in tutta una serie di rapporti economici tra impresa, soci e terzi e più in generale per l'economia del paese. Non solo, un altro aspetto legato alla qualità e quindi alla necessità di un controllo è quello della remunerazione del revisore. Il lavoro trae quindi spunto dalle considerazioni di cui sopra.

Il percorso si sviluppa su cinque capitoli, dei quali si espongono di seguito i tratti salienti.

Il *primo capitolo* affronta il concetto di che cosa si intende per “Controllo di Qualità” nell'ambito dell'attività di revisione legale. Come vedremo il controllo di qualità si sviluppa su due linee: il c.d. controllo esterno (o controllo pubblico di qualità) e il c.d. controllo interno.

Il *secondo capitolo* tratta invece gli aspetti legati alla normativa vigente ed alle linee guida di riferimento aventi ad oggetto il controllo di qualità o che risultano ad esso collegati. L'attenzione sarà quindi posta non solo sul D.Lgs. 39/2010 e sui Principi di Revisione sia nazionali, sia internazionali, ma anche su particolari

aspetti che possono contribuire a migliorare la qualità dei servizi offerti dalle Società di Revisione, come la delibera Consob in materia di antiriciclaggio e la comunicazione Consob riguardante la determinazione dei corrispettivi dell'attività di revisione.

Il *terzo capitolo* affronta il tema degli aspetti organizzativi del controllo di qualità previsti a livello di singolo incarico di revisione, a livello di soggetto abilitato alla revisione e a livello di piccoli e medi studi professionali. Per comprendere meglio l'effettivo funzionamento del sistema di controllo interno della qualità, anche alla luce delle considerazioni teoriche formulate, sono stati elaborati ed analizzati i risultati di un questionario proposto alla società Alfa e sono state analizzate le relazioni di trasparenza emesse da particolari Società di revisione italiane.

Il *quarto capitolo* individua invece gli attori che prendono parte al sistema di controllo interno della qualità: per ciascun soggetto saranno evidenziate le principali caratteristiche ed il contributo reso.

Infine il *quinto capitolo*, di stampo pratico, analizza l'esito finale sul controllo di qualità portato avanti dalla Consob nei confronti della società Alfa, evidenziando i punti di maggiore interesse con le relative riflessioni.

CAPITOLO 1

IL CONTROLLO DELLA QUALITÀ NELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE LEGALE

1.1. Il concetto di controllo della qualità nell'attività di revisione legale

Il controllo della qualità, introdotto nel nostro sistema con il D.Lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010⁽¹⁾, in applicazione della Direttiva 2006/43/CE⁽²⁾, consiste in un approccio sistematico ed obbligatorio⁽³⁾ che prevede da una parte l'assoggettamento del revisore unico, del sindaco incaricato della revisione o della società di revisione, a verifiche di natura ispettiva in merito agli atti ed alle procedure di revisione adottate ed applicate; dall'altra l'assoggettamento a vere e proprie sanzioni, nel caso in cui non siano attuati gli specifici interventi raccomandati in sede di controllo. È possibile identificare tre differenti livelli di controllo della qualità dei quali è necessario tenere conto⁽⁴⁾:

- ✓ primo livello: si focalizza sul singolo incarico e prevede azioni a cura dello stesso team di revisione impegnato nelle verifiche di audit;
- ✓ secondo livello: è orientato a definire ed implementare un sistema di

(1) Decreto pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 68 del 23/03/2010, supplemento ordinario n. 58/L. Entrato in vigore il 7/04/2010.

(2) Direttiva 2006/43/CE, in G.U. Unione Europea, L. 517/99 del 09/06/2006, c.d. "direttiva revisione". In particolare, l'art. 29 prevede: "1. Ciascuno Stato membro assicura che tutti i revisori legali e le imprese di revisione contabile siano soggetti a un sistema di controllo della qualità che soddisfi quanto meno i seguenti criteri: a) il sistema di controllo della qualità è organizzato in modo tale da essere indipendente dai revisori legali e dalle imprese di revisione contabile oggetto del controllo di qualità ed è soggetto al controllo pubblico di cui al capo VIII; b) il finanziamento del sistema di controllo della qualità è sicuro ed esente da qualsiasi influenza indebita da parte dei revisori legali o delle imprese di revisione contabile; c) il sistema di controllo della qualità è dotato di risorse adeguate; d) le persone che effettuano controlli hanno la formazione e l'esperienza professionale adeguate in materia di revisione legale dei conti e di informativa finanziaria nonché una formazione specifica in materia di controllo della qualità; e) la selezione delle persone che verranno incaricate di eseguire le verifiche per specifici controlli della qualità avviene in base a una procedura obiettiva volta a evitare qualsiasi conflitto di interesse tra le predette persone e il revisore legale o l'impresa di revisione contabile oggetto del controllo della qualità; f) il controllo della qualità, basato su una verifica adeguata dei documenti di revisione selezionati, include una valutazione della conformità ai principi di revisione e ai requisiti di indipendenza applicabili, della quantità e qualità delle risorse investite, dei corrispettivi per la revisione nonché del sistema interno di controllo della qualità nell'impresa di revisione contabile; g) il controllo della qualità è oggetto di una relazione contenente le principali conclusioni di tale controllo; h) il controllo della qualità ha luogo almeno ogni sei anni; i) i risultati globali del sistema di controllo della qualità sono pubblicati annualmente; j) le raccomandazioni formulate a seguito dei controlli della qualità sono recepite dal revisore legale o dall'impresa di revisione contabile entro un termine ragionevole. In casi di mancato recepimento delle raccomandazioni di cui alla lettera j), il revisore legale o l'impresa di revisione contabile sono soggetti, ove applicabili, a misure o sanzioni disciplinari di cui all'art. 30. 2. La Commissione può, secondo la procedura di cui all'art. 48, paragrafo 2, adottare misure di esecuzione atte a rafforzare la fiducia del pubblico nella funzione di revisione e ad assicurare l'applicazione uniforme del paragrafo 1, lettere a), b) e da e) a j)."

(3) Afferma L. Marchi: "L'introduzione di un approccio sistematico e obbligatorio del controllo di qualità, quale è uno dei pilastri fondamentali del nuovo quadro europeo in materia di revisione legale dei conti e comporta non soltanto l'assoggettamento dei revisori stessi ad attività di verifica ispettiva circa il rispetto dei principi di qualità, ma anche ad un sistema di sanzioni." L. Marchi, "Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno", Giuffrè Editore, 2012.

(4) Si veda: AA.VV. Periodico "Il Revisore Legale", Sistema Frizzera, Gruppo 24 Ore, n. 17, Aprile 2012.

controllo della qualità del soggetto abilitato alla revisione;

- ✓ terzo livello: controllo sui soggetti abilitati ad opera di organismi di vigilanza specifici.

Si parla quindi di *controllo interno* della qualità quando ci riferiamo al primo ed al secondo livello; riferendoci al terzo si parla invece di *controllo esterno* della qualità. Il tutto si traduce in una rigorosa applicazione dei Principi di Revisione, nazionali ed internazionali, e della pratica professionale in materia, nella gestione del lavoro specifico del revisore legale. Il revisore è chiamato a svolgere il proprio lavoro con imparzialità ed onestà e in assenza di qualsiasi interesse diretto o indiretto con la società revisionata: dai terzi deve essere riconosciuto come indipendente. Per la società di revisione, il controllo della qualità include i metodi utilizzati per garantire, ai clienti ed ai terzi, che la stessa è in grado di onorare i propri impegni professionali assunti, ovvero che il lavoro di revisione è stato correttamente svolto⁽⁵⁾. Affinché sia garantita la corretta applicazione dei Principi di Revisione in ciascun incarico, la società deve adottare particolari procedure di controllo della qualità che le permettano di rispettare gli standard in modo coerente in ogni singolo incarico⁽⁶⁾. Il controllo sarà effettuato da persone fisiche in possesso di adeguate competenze in materia di revisione e di informativa finanziaria e di bilancio⁽⁷⁾. Questo tipo di controllo si basa sulla verifica dei documenti di revisione: il soggetto incaricato del controllo della qualità dovrà valutare la conformità ai Principi di Revisione delle procedure applicate, i requisiti di indipendenza del revisore, la quantità e la qualità delle risorse impiegate nell'attività di revisione ed infine la congruità dei corrispettivi. Qualora, in sede di controllo, non siano effettuati, entro i termini previsti, gli interventi raccomandati dal soggetto incaricato del controllo, il Ministero dell'Economia e delle Finanze e la Consob possono procedere all'applicazione di

(5) Sostiene L. Marchi: "Il controllo della qualità può infatti rappresentare nella sostanza, un approccio orientato a fornire una garanzia nei confronti dei clienti e dei terzi che il revisore o la società di revisione soddisfi gli impegni revisionali assunti in maniera professionale ed eticamente corretta." L. Marchi, "Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno", Giuffrè Editore, 2012.

(6) D. Bernardi, M. Difino, P. Martinotti, "Il controllo di qualità della revisione legale dei conti", Egea, 2011.

(7) Alvin, Arens, Randal, Elder, Mark, Beasley, Rusticali, "Auditing e servizi di Assurance. Un approccio integrato", Pearson, Prentice Hall, 2006, pagg.24-25.

provvedimenti sanzionatori, che possono prevedere, oltre a sanzioni amministrative e pecuniarie: sospensione dal registro, revoca dell'incarico, divieto di accettare nuovi incarichi ed infine cancellazione dal registro.

1.2. Il controllo esterno

Il controllo di qualità esterno dell'attività di revisione legale è disciplinato ai capi VI e VII del D.Lgs. 39/2010 e coinvolge tutti i revisori legali iscritti nell'apposito registro⁽⁸⁾ che ricoprono almeno un incarico: quindi non solo i revisori unici e le società di revisione ma anche i sindaci che, ai sensi degli artt. 2409-bis e 2477 del codice civile⁽⁹⁾, sono investiti del mandato di revisione. Si tratta di un sistema di controllo pubblico della qualità che si prefigge da un lato lo scopo di garantire una qualità dell'attività di revisione uniformemente elevata, dall'altro lo scopo di rafforzare e consolidare la fiducia di coloro che utilizzano i bilanci societari, sull'affidabilità della revisione legale dei conti. L'art. 20 del D.Lgs. 39/2010 prevede che il controllo della qualità sia effettuato almeno ogni *sei anni* per gli iscritti al Registro che non svolgono la revisione legale su Enti di Interesse Pubblico; almeno ogni *tre anni* per i soggetti invece che svolgono la revisione legale in Enti di Interesse Pubblico⁽¹⁰⁾. Il comma 5 dell'art. 20 propone un controllo basato sulla verifica adeguata dei documenti di revisione selezionati, che includa anche una valutazione:

- ✓ della conformità ai principi di revisione;
- ✓ dei requisiti di indipendenza applicabili;
- ✓ della quantità e qualità delle risorse impiegate;
- ✓ dei corrispettivi per la revisione;
- ✓ del sistema interno di controllo della qualità.

(8) Registro tenuto presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze in applicazione del Decreto Legislativo n. 39/2010.

(9) Art. 2409-bis c.c.: "Lo statuto delle società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale. In tal caso il collegio sindacale è composto da revisori legali iscritti nell'apposito registro." Art. 2477 c.c. "(...) se l'atto costitutivo non dispone diversamente, la revisione legale dei conti é esercitata dal collegio sindacale."

(10) Enti di Interesse Pubblico: [abbreviati EIP]: art. 16 del D.Lgs. 39/2010. Per l'approfondimento si rimanda al Paragrafo 1.2.3. del presente lavoro.

Il controllo si riferisce all'attività svolta dal revisore legale o dalla società di revisione legale e avrà ad oggetto le carte di lavoro, l'organizzazione e l'archiviazione della stessa. Le autorità responsabili del controllo ai sensi degli artt. 21 e 22 sono il Ministero dell'Economia e delle Finanze, per gli iscritti al registro che non hanno incarichi di revisione legale su Enti di Interesse Pubblico; la Consob per la vigilanza sugli iscritti al registro che svolgono l'attività di revisione su Enti di Interesse Pubblico.

1.2.1. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze

Al Ministero dell'Economia e delle Finanze⁽¹¹⁾ spetta il compito di disciplinare, mediante un rilevante numero di Regolamenti⁽¹²⁾, tutti gli aspetti attinenti alla revisione. Non svolge solo un mero controllo della qualità dell'attività di revisione, ma ha competenza anche su ulteriori aspetti, quali:

- ✓ l'abilitazione, lo svolgimento del tirocinio e l'iscrizione nel Registro dei revisori legali e delle società di revisione;
- ✓ la tenuta del Registro e del registro del tirocinio;
- ✓ la formazione continua;
- ✓ il rispetto delle disposizioni del decreto legislativo.

I poteri che spettano al Ministero nell'esercizio dell'attività di vigilanza consistono nel richiedere comunicazioni, anche periodiche, dati e notizie e la trasmissione di atti e documenti ai revisori; eseguire ispezioni; assumere notizie e chiarimenti. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, nello svolgimento

(11) L'attuale Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) è stato istituito dal D.Lgs. 300/1999 emanato su delega della Legge Bassanini (L. 59/1997). Al MEF sono trasferite le funzioni dei Ministeri del Tesoro, del Bilancio e programmazione economica e delle Finanze, ad eccezione di quelle attribuite alle regioni, agli enti locali ed alle autonomie funzionali. Alle strutture dipartimentali già esistenti - la Direzione Generale del Tesoro (DT) e la Ragioneria Generale dello Stato (RGS) - ne sono affiancate altre due: il Dipartimento dell'Amministrazione Generale, del Personale e dei Servizi (DAG) e il Dipartimento delle Finanze (DF). Fonte: <http://www.tesoro.it/ministero/di-piu-mef/la-storia.html> [30/09/2013]

(12) "Il quadro normativo sarà completato, come ricordato, nel prossimo futuro, con l'emanazione di una serie di regolamenti: 22 regolamenti per i capi da I a XII del Decreto di cui 3 facoltativi congiunti tra la Consob d'intesa con Banca d'Italia e Isvap; 9 regolamenti per il titolo IX del Decreto rubricato "aspetti internazionali." AA.VV. I quaderni di S.A.F. Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano, Commissione Controllo Societario "La riforma della revisione legale in Italia: una prima analisi del D.Lgs. 39/2010", n. 31, luglio 2010. Infatti ad oggi risultano essere in attesa di emanazione 5 regolamenti, tra cui anche quello relativo al controllo della qualità, fonte: http://www.revisori.it/Regolamenti_attuativi.pag [20/02/2014]

delle proprie funzioni, è finanziato dai contributi degli iscritti al registro e può avvalersi anche di enti pubblici o privati che, secondo quanto previsto dal decreto, si dovranno dotare di procedure idonee a prevenire, rilevare e gestire conflitti di interesse, che nello svolgimento delle funzioni delegate, possano compromettere l'indipendenza rispetto agli iscritti al registro. I commi 2 e 3 dell'art. 20 stabiliscono che il controllo della qualità debba essere effettuato da persone fisiche in possesso di adeguata formazione ed esperienza professionale, sia in materia di revisione, sia di informativa finanziaria e di bilancio⁽¹³⁾. Ai fini di garantire l'imparzialità e l'obiettività di coloro che sono delegati al controllo, la selezione è effettuata secondo una procedura obiettiva volta ad escludere ogni conflitto di interesse tra le persone incaricate al controllo ed il revisore legale o società di revisione soggette al controllo. In particolare, l'art. 35 comma 1 della Direttiva prevede che le funzioni siano attribuite dagli Stati membri ad una o più autorità competenti, definite dall'art.2⁽¹⁴⁾. Sulla base di quanto previsto dalla Direttiva, il decreto prevede che alcune delle attività riguardanti il controllo pubblico sull'esercizio dell'attività di revisione possano non essere svolte direttamente dal MEF, ma siano delegate, con la stipula di apposite convenzioni, ad enti pubblici o privati. Ecco allora come il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha auspicato un coinvolgimento dei professionisti della revisione che altro non sono, in prevalenza, gli iscritti agli albi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili o all'attuale Registro dei revisori contabili⁽¹⁵⁾. Entro il 30 aprile di ogni anno il Ministero dell'Economia e della Finanze dovrebbe pubblicare sul proprio sito internet una relazione sull'attività svolta⁽¹⁶⁾. I provvedimenti che il MEF può assumere nei confronti

(13) "Questa vigilanza ispettiva richiede, infatti, per i soggetti che materialmente saranno deputati al controllo, una conoscenza ma soprattutto un'esperienza approfondita in tema di revisione contabile, materiale applicazione dei principi di revisione, principi contabili e informativa finanziaria, che necessitano di un bagaglio di esperienze e conoscenze pratiche che solo esperti che hanno esercitato questa attività professionale sul campo possono avere." D. Bernardi, M. Difino, P. Martinotti, "Il controllo di qualità della revisione legale dei conti", Egea, 2011.

(14) Al punto 10) è previsto: "le autorità o gli organismi designati dalla legge che sono responsabili per la regolamentazione e/o il controllo dei revisori legali e delle imprese di revisione contabile ovvero di loro aspetti specifici." Art. 2 Direttiva 2006/43/CE.

(15) CNDCEC "Osservazioni al documento di consultazione del dipartimento del tesoro concernente l'attuazione della Direttiva 2006/43/CE", 28 maggio 2009, pag.42.

degli iscritti al registro si suddividono in due categorie:

- ✓ quelli riguardanti l'accertamento di irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione legale;
- ✓ quelli relativi alla ritardata o mancata comunicazione delle informazioni che devono essere contenute nel registro.

A questi due provvedimenti si aggiunge la sanzione per l'omesso e/o ritardato pagamento del contributo annuale e la sanzione per la mancata, incompleta o tardiva effettuazione degli interventi specifici contenuti nella relazione degli esiti del controllo della qualità⁽¹⁷⁾. Le sanzioni che il Ministero dell'Economia e delle Finanze può infliggere si suddividono in cinque categorie:

- ✓ sanzione pecuniaria da 1.000 a 150.000 euro;
- ✓ sospensione dal Registro, per un periodo non superiore a 5 anni;
- ✓ revoca di uno o più incarichi di revisione legale;
- ✓ divieto di accettare nuovi incarichi di revisione legale per un periodo non superiore a 3 anni;
- ✓ cancellazione dal Registro.

Le sanzioni amministrative sopra citate sono commisurate alla gravità della violazione e sono tra loro cumulabili. La procedura di irrogazione delle sanzioni, prevista ai commi 5 e 6 dell'art. 20 è così delineata: i soggetti incaricati del controllo redigono una relazione contenente la descrizione degli esiti del controllo; la relazione potrà quindi contenere eventuali raccomandazioni al revisore legale di effettuare specifici interventi, con l'indicazione dei termini entro cui devono essere compiuti; il revisore legale deve provvedere ad effettuare gli interventi indicati entro i termini stabiliti. In caso di mancata, incompleta o tardiva effettuazione di tali interventi il Ministero dell'Economia e delle Finanze

(16) Ad oggi (25/01/2014) non esiste ancora una relazione circa l'attività svolta dal MEF in ordine al controllo della qualità in quanto il regolamento, in materia di controllo di qualità, previsto per il D.Lgs. 39/2010 non è ancora stato attuato. Fonte: intervista al dirigente dell'Ufficio XVI [Coordinamento delle attività, delle funzioni di vigilanza e della gestione dei rapporti convenzionali in materia di revisione legale dei conti ai sensi del decreto legislativo n. 39 del 2010; rapporti con gli organismi nazionali e internazionali competenti in materia di controllo sull'attività di revisione legale dei conti.] dell'Ispettorato Generale di Finanza del MEF, in data 25 gennaio 2014. <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/La-Ragione/Organigram/IGF/> [25/01/2014]

(17) D. Bernardi, M. Difino, P. Martinotti, "Il controllo di qualità della revisione legale dei conti", Egea, 2011.

irrogherà le relative sanzioni. Le sanzioni sono irrogate con provvedimenti motivati, previa la contestazione degli addebiti agli interessati, che deve essere effettuata entro 180 dall'accertamento della violazione. Il provvedimento adottato viene pubblicato sul sito internet del Registro nel rispetto di quanto previsto al comma 5 dell'art.7⁽¹⁸⁾. Il diretto interessato può proporre opposizione presso la Corte d'Appello competente; la Corte su istanza delle parti fissa i termini per la presentazione delle memorie e dei documenti e per l'audizione. L'opposizione non sospende, salvo la ricorrenza di gravi motivi, l'esecuzione del provvedimento sanzionatorio⁽¹⁹⁾.

1.2.2. La Consob

La Consob⁽²⁰⁾ vigila sull'organizzazione e sull'attività dei revisori e delle società di revisione che svolgono attività di revisione sugli Enti di Interesse Pubblico [approfondimento nel paragrafo 1.2.3. del presente lavoro]. I poteri attribuiti alla Consob, nello svolgimento della propria attività di controllo sono:

- ✓ richiedere la comunicazione, anche periodica, di dati e notizie e la trasmissione di atti e documenti;
- ✓ eseguire ispezioni ed assumere notizie e chiarimenti;
- ✓ richiedere notizie, dati o documenti sotto qualsiasi forma.

La Consob può delegare i propri compiti ad altri enti, mantenendo su questi prerogative di controllo e di indirizzo e conservando poteri e responsabilità. L'ente delegato dovrà svolgere i compiti in conformità alle disposizioni del D.Lgs. 39/2010 e dotarsi di procedure idonee a prevenire, rilevare e gestire

(18) D. Bernardi, M. Difino, P. Martinotti, "Il controllo di qualità della revisione legale dei conti", Egea, 2011, pagg. 62-63.

(19) "Contro il provvedimento sanzionatorio l'interessato può proporre opposizione presso la Corte d'Appello competente nel luogo dove ha sede la società di revisione o il revisore legale autore della violazione ovvero, se non individuabili, nel luogo dove la violazione è stata commessa. L'opposizione proposta è decisa dalla Corte di Appello in camera di consiglio, sentito il pubblico ministero, con decreto motivato trasmesso al Ministero dell'Economia e delle Finanze che ne darà pubblicità con la pubblicazione sul sito Internet a norma dell'art. 7, comma quinto, del D.Lgs. 39/2010." D. Bernardi, M. Difino, P. Martinotti, "Il controllo di qualità della revisione legale dei conti", Egea, 2011.

(20) *Consob*: Commissione Nazionale per le Società e la Borsa. Istituita con la legge n. 216/1974 come organo di vigilanza sulle società quotate in borsa e sui fondi mobiliari. Con la legge n. 281/1985 è stata dotata di personalità giuridica e piena autonomia. Fonte: http://www.consob.it/main/consob/Chi_e/index.html [30/09/2013]

conflitti di interesse che, nello svolgimento dei compiti delegati, possano compromettere l'indipendenza rispetto agli iscritti al Registro. Nell'ipotesi di delega da parte della Consob dei propri compiti, al fine di garantire l'imparzialità del controllo sui revisori, ai commi 10 e 11 dell'art. 22, si prevede che l'incarico non possa essere affidato a revisori legali con incarichi di revisione; a soggetti che abbiano rapporti diretti o indiretti di collaborazione, consulenza, impiego o di altra natura, con un revisore legale o una società di revisione legale oggetto del controllo, anche nei due anni precedenti. Ai sensi dell'art. 23 il Ministero dell'Economia e delle Finanze e la Consob collaborano tra loro, mediante lo scambio di informazioni e attraverso protocolli di intesa o l'istituzione di comitati di coordinamento, al fine di agevolare i rispettivi compiti. I provvedimenti adottati dalla Consob nelle ipotesi in cui accerti delle irregolarità sono⁽²¹⁾:

- ✓ sanzione amministrativa pecuniaria da 10.000 a 500.000 euro;
- ✓ revoca di uno o più incarichi di revisione;
- ✓ divieto di accettare nuovi incarichi di revisione legale;
- ✓ proporre all'autorità di vigilanza (il MEF) la sospensione dal Registro per un periodo non superiore a 5 anni;
- ✓ proporre all'autorità di vigilanza (il MEF) la cancellazione dal Registro.

Anche in questo caso l'irrogazione della sanzione amministrativa non preclude l'applicabilità degli altri provvedimenti sanzionatori.

1.2.3. Gli Enti di Interesse Pubblico [EIP]

Rientrano nella categoria "Enti di Interesse Pubblico", [EIP], le società appartenenti a particolari categorie espressamente previste dalla legge, per le quali, vista l'importanza economica e la particolare visibilità, l'attività di revisione legale è assoggettata ad obblighi più rigorosi⁽²²⁾. Secondo quanto previsto dall'art. 16, comma 1, del D.Lgs. 39/2010 sono da considerarsi Enti di Interesse Pubblico:

(21) D. Bernardi, M. Difino, P. Martinotti, "Il controllo di qualità della revisione legale dei conti", Egea, 2011, pag. 64.

- ✓ le società emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'Unione europea e quelle che hanno richiesto tale ammissione alla negoziazione;
- ✓ le banche;
- ✓ le imprese di assicurazione di cui all'art. 1, lettera u), del codice delle assicurazioni private⁽²³⁾;
- ✓ le imprese di riassicurazione di cui all'art. 1, comma 1, lettera cc) ⁽²⁴⁾, del codice delle assicurazioni private, con sede legale in Italia, e le sedi secondarie in Italia delle imprese di riassicurazione extracomunitarie di cui all'articolo 1, comma 1, lettera cc-ter)⁽²⁵⁾, del codice delle assicurazioni private;
- ✓ le società emittenti strumenti finanziari, che, ancorché non quotati su mercati regolamentati, sono diffusi tra il pubblico in maniera rilevante;
- ✓ le società di gestione dei mercati regolamentati;
- ✓ le società che gestiscono i sistemi di compensazione e di garanzia;
- ✓ le società di gestione accentrata di strumenti finanziari;
- ✓ le società di intermediazione mobiliare;
- ✓ le società di gestione del risparmio;
- ✓ le società di investimento a capitale variabile;
- ✓ gli istituti di pagamento di cui alla direttiva 2009/64/CE⁽²⁶⁾;

(22) La direttiva 2006/43/CE all'art.2, 13) considera per Enti di Interesse Pubblico: "gli enti disciplinati dal diritto di uno Stato membro i cui valori mobiliari sono ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato di uno Stato membro ai sensi dell'art. 4, par. 1, punto 4) della direttiva 2004/39/CE (relativa ai mercati degli strumenti finanziari); gli enti creditizi quali definiti nell'art. 1, punto 1) della direttiva 2000/12/CE relativa all'accesso all'attività degli enti creditizi ed al suo esercizio; le imprese di assicurazione ai sensi dell'art. 2, par. 1 della direttiva 91/674/CEE."

(23) "Impresa di assicurazione autorizzata in Italia ovvero impresa di assicurazione italiana: la società avente sede legale in Italia e la sede secondaria in Italia di impresa di assicurazione avente sede legale in uno Stato terzo, autorizzata all'esercizio delle Assicurazioni o delle operazioni di cui all'art. 2." Decreto Legislativo n. 209/2005.

(24) "Impresa di riassicurazione: la società autorizzata all'esercizio della sola riassicurazione, diversa da una impresa di assicurazione o da una impresa di assicurazione extracomunitaria, la cui attività principale consiste nell'accettare rischi ceduti da una impresa di assicurazione, da una impresa di assicurazione avente sede legale in uno Stato terzo, o da altre imprese di riassicurazione." Decreto Legislativo n. 209/2005.

(25) "Impresa di riassicurazione extracomunitaria: la società avente sede legale e amministrazione centrale in uno Stato non appartenente all'Unione europea o non aderente allo Spazio economico europeo, autorizzata per l'esercizio dell'attività riassicurativa." Decreto Legislativo n. 209/2005.

- ✓ gli istituti di moneta elettronica;
- ✓ gli intermediari finanziari di cui all'art. 107 del TUB⁽²⁷⁾.

Il comma 2 afferma che negli EIP, e salvo eccezioni definite in via regolamentare, nelle società appartenenti al gruppo, la revisione legale non può essere esercitata dal Collegio Sindacale. L'articolo prosegue poi prevedendo che nell'ambito delle società controllate da EIP, o che controllano EIP, o che sono sottoposte con questi ultimi a comune controllo, la Consob, d'intesa con la Banca d'Italia⁽²⁸⁾ e l'Isvap ⁽²⁹⁾, può individuare in via regolamentare nuove società da qualificare come Enti di Interesse Pubblico, in relazione proprio alla rilevanza dell'interesse pubblico, all'accuratezza ed all'affidabilità dell'informativa finanziaria. Infine, sulla base di quanto previsto dall'art. 19 del D.Lgs. 39/2010,

(26) Il richiamo alla direttiva 2009/64/CE operato in questo caso pare imputabile ad una svista del legislatore; il riferimento normativo corretto agli istituti di pagamento è la direttiva 2007/64/CE. Fonte: Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, Circolare n. 17/IR del 14 aprile 2010. L'art. 1, comma 1, prevede: "La presente direttiva stabilisce le regole in base alle quali gli Stati membri distinguono le seguenti sei categorie di prestatori di servizi di pagamento: a) gli enti creditizi ai sensi dell'articolo 4, punto 1, lettera a) della direttiva 2006/48/CE; b) gli istituti di moneta elettronica ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 3, lettera a) della direttiva 2000/46/CE; c) gli uffici postali che hanno il diritto di prestare servizi di pagamento a norma del diritto nazionale; d) gli istituti di pagamento ai sensi della presente direttiva; e) la Banca centrale europea e le banche centrali nazionali ove non agiscano in quanto autorità monetarie o altre autorità pubbliche; f) gli Stati membri o le rispettive autorità regionali e locali ove non agiscano in quanto autorità pubbliche." Direttiva 2007/64/CE.

(27) "1. La Banca d'Italia autorizza gli intermediari finanziari ad esercitare la propria attività al ricorrere delle seguenti condizioni: a) sia adottata la forma di società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata e cooperativa; b) la sede legale e la direzione generale siano situate nel territorio della Repubblica; c) il capitale versato sia di ammontare non inferiore a quello determinato dalla Banca d'Italia anche in relazione al tipo di operatività; d) venga presentato un programma concernente l'attività iniziale e la struttura organizzativa, unitamente all'atto costitutivo e allo statuto; e) i titolari di partecipazioni di cui all'articolo 19 e gli esponenti aziendali possiedano, rispettivamente, i requisiti previsti ai sensi degli articoli 25 e 26; f) non sussistano, tra gli intermediari finanziari o i soggetti del gruppo di appartenenza e altri soggetti, stretti legami che ostacolano l'effettivo esercizio delle funzioni di vigilanza; g) l'oggetto sociale sia limitato alle sole attività di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 106. 2. La Banca d'Italia nega l'autorizzazione quando dalla verifica delle condizioni indicate nel comma 1 non risulti garantita la sana e prudente gestione. 3. La Banca d'Italia disciplina la procedura di autorizzazione, i casi di revoca, nonché di decadenza, quando l'intermediario autorizzato non abbia iniziato l'esercizio dell'attività, e detta disposizioni attuative del presente articolo." Decreto Legislativo n. 385/1993.

(28) *Banca d'Italia*: "è la banca centrale della Repubblica italiana ed è parte del Sistema europeo di banche centrali (SEBC) e dell'Eurosistema. È un istituto di diritto pubblico. Persegue finalità d'interesse generale nel settore monetario e finanziario: il mantenimento della stabilità dei prezzi, obiettivo principale dell'Eurosistema in conformità al Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea; la stabilità e l'efficienza del sistema finanziario, in attuazione del principio della tutela del risparmio sancito dalla Costituzione (Art. 47 – La Repubblica incoraggia e tutela il risparmio in tutte le sue forme; disciplina, coordina e controlla l'esercizio del credito), e gli altri compiti ad essa affidati dall'ordinamento nazionale. Nell'esercizio delle proprie attribuzioni la Banca opera con autonomia e indipendenza, nel rispetto del principio di trasparenza, secondo le disposizioni della normativa comunitaria e nazionale. Coerentemente con la natura pubblica delle funzioni svolte e consapevole dell'importanza dei propri compiti e responsabilità, l'Istituto cura la diffusione di dati e notizie con la massima ampiezza informativa." <http://www.bancaditalia.it/bancaditalia> [23/01/2014]

le funzioni del Comitato di controllo interno e della revisione contabile sono attribuite al Collegio Sindacale o al Consiglio di Sorveglianza⁽³⁰⁾ o al Comitato per il controllo sulla gestione⁽³¹⁾.

1.2.4. La relazione annuale della Consob

Per capire le modalità con cui la Consob procede alla verifica del rispetto della normativa in materia di controllo della qualità dell'attività di revisione, è stata contattata la Responsabile dell'Ufficio Vigilanza Revisori Legali⁽³²⁾: il consiglio dato è stato quello di prendere visione, procedendo anche ad una sua analisi, della Relazione che annualmente la Consob pubblica sul proprio sito internet in merito alla vigilanza sulle società di revisione. La relazione, intitolata "La vigilanza sugli emittenti e le società di revisione", ad oggi più recente è quella relativa all'anno 2012. Dalla sua analisi emerge quanto segue: le società iscritte all'Albo Speciale⁽³³⁾, tenuto dalla Consob, alla data del 12 settembre 2012, risultano essere 20. Nel luglio 2012 è emerso che gli Enti di Interesse Pubblico hanno conferito, complessivamente, 2.750 incarichi di revisione legale. Dalla distribuzione degli incarichi si nota che c'è un'alta concentrazione delle quote di mercato tra i primi quattro operatori (le c.d. Big Four), che detengono una quota pari circa all'83%. La Tabella 1 (pagina seguente) mette in evidenza la distribuzione degli incarichi di revisione legale in essere al 30 giugno 2012, per classi di revisori legali:

(29) ISVAP: "Il 1° gennaio 2013 l'IVASS - Istituto per la Vigilanza sulle Assicurazioni è succeduto in tutti i poteri, funzioni e competenze dell'ISVAP. L'IVASS è presieduto dal Direttore Generale della Banca d'Italia." http://www.ivass.it/ivass/imprese_jsp/HomePage.jsp [23/01/2014]

(30) "Per gli enti che hanno deciso di adottare un sistema di amministrazione e controllo dualistico, a condizione che ad esso non siano attribuite le funzioni di cui all'articolo 2409-terdecies, primo comma, lettera f-bis), del codice civile, ovvero un comitato costituito al suo interno." Art. 19, comma 2, lettera b), D.Lgs. 39/2010.

(31) "Per gli enti che hanno deciso di adottare un sistema di amministrazione e controllo monistico." Art. 19, comma 2, lettera c), D.Lgs. 39/2010.

(32) http://www.consob.it/main/consob/pubblicazioni/relazione_annuale/relazione.html?symbblink=/main/consob/pubblicazioni/relazione_annuale/index.html [30/11/2013]

Tabella 1 (34)

Società di revisione legale	Società con valori mobiliari quotati		Banche		Assicurazioni		Intermediari mob. finanziari e altri		Totale incarichi di revisione	
	Numero	% mercato	Numero	% mercato	Numero	% mercato	Numero	% mercato	Numero	% mercato
Big Four	1.497	86,10	301	81,60	109	75,20	380	76,50	2.287	83,20
Società medie	206	11,80	50	13,60	36	24,80	88	17,70	380	13,80
Società piccole	36	2,10	18	4,90	-	-	29	5,80	83	3,00
Totale	1.739	100,00	369	100,00	145	100,00	497	100,00	2.750	100,00

Le novità introdotte con il D.Lgs. 39/2010 hanno comportato un aumento delle categorie ricomprese nella definizione di Enti di Interesse Pubblico (come ad esempio le banche), un incremento del numero degli incarichi di revisione oggetto di vigilanza da parte della Consob ed infine, un incremento del perimetro delle società e dei revisori legali che potranno entrare nel mercato della revisione legale dei conti degli Enti di Interesse Pubblico. Con riferimento ai giudizi espressi dalle società di revisione, relativi all'esercizio 2011, dei bilanci annuali e consolidati delle società con azioni quotate in mercati regolamentati si può evidenziare che sono stati espressi:

- ✓ un solo giudizio negativo;
- ✓ 15 impossibilità di esprimere un giudizio;
- ✓ 7 giudizi con rilievi;
- ✓ 57 giudizi con richiami di informativa: in particolare per alcune di queste società, l'impossibilità è stata dettata dalla presenza di dubbie circostanze circa la capacità dell'impresa di proseguire la propria attività con continuità aziendale.

L'attività di verifica intrapresa dalla Consob, per l'esercizio 2012, è stata realizzata con interventi preventivi di controllo della qualità e con interventi

(33) "Albo Speciale delle società di revisione tenuto dalla Consob ai sensi dell'art. 161 del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 (T.U.F.) e dell'art. 43, comma 1, lettera i), del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 (dati aggiornati al 10 luglio 2012). Dal 13 settembre 2012 è stato istituito il Registro dei revisori legali presso il Ministero dell'economia e delle finanze nel quale sono transitate anche le società di revisione iscritte in precedenza nell'Albo speciale tenuto dalla Consob." http://www.consob.it/main/documenti/revisione/soc_rev/AlboSpeciale_soc_rev_ita.html [30/11/2013]

(34) Relazione Consob "La vigilanza sugli emittenti e le società di revisione", 2012, pag.226.

successivi su casi specifici. Per quanto riguarda i controlli relativi al rispetto dell'art. 22, comma 1, del D.Lgs. 39/2010⁽³⁵⁾, sempre nel 2012, sono state portate a termine le verifiche su due società di revisione. Si è così concluso il primo ciclo di controlli su tutte le società di revisione dell'ex Albo Consob. In generale dai controlli effettuati sono emerse delle criticità che hanno portato la Commissione a formulare Raccomandazioni, alle quali le società si sono adeguate. Per le *Big Four* i diversi modelli organizzativi applicati, sono stati valutati adeguati rispetto a quanto previsto dai principi di riferimento. I profili di debolezza riscontrati riguardano specifici aspetti procedurali ed organizzativi, che hanno portato all'adozione di interventi di rafforzamento in conformità a quanto raccomandato. Per quanto riguarda le procedure inerenti il rispetto delle regole sull'indipendenza, assumono rilievo le prestazioni di servizi “non audit”⁽³⁶⁾ ai clienti. Le procedure esistenti per la verifica della corretta prestazione di tali servizi sono state oggetto di integrazione anche alla luce di quanto previsto dal sistema normativo italiano⁽³⁷⁾. Altra criticità è quella riguardante l'area di direzione e supervisione degli incarichi: è stata evidenziata una scarsa sensibilità verso gli indicatori gestionali per l'individuazione dei fattori di rischio che potrebbero incidere sulla qualità dei lavori di revisione. I rafforzamenti si sono concretati in punti di controllo indipendenti all'interno delle società di revisione, in modo tale da poter analizzare meglio gli scostamenti riguardanti i tempi pianificati ed alle prestazioni riportate a consuntivo e per verificare la compatibilità della concentrazione degli incarichi in capo a soggetti con un'adeguata attività di direzione, supervisione e riesame. Altri punti di controllo sono stati inseriti nella fase di accettazione dei clienti: si sono resi necessari al

(35) Art. 22, comma 1, D.Lgs. 39/2010: “La Consob vigila sull'organizzazione e sull'attività dei revisori legali e delle società di revisione che hanno incarichi di revisione legale su Enti di Interesse Pubblico per controllarne l'indipendenza e l'idoneità tecnica. Nello svolgimento di tale attività, la Consob provvede ad effettuare su tali soggetti il controllo della qualità di cui all'art. 20.”

(36) *Servizi di non audit*: con questo termine ci riferiamo alle attività di prestazione di consulenze nei confronti degli stessi soggetti revisionati. Fonte: articolo di G. Ianniello, “Prestazione di servizi «non di revisione»: informativa di bilancio e indipendenza del revisore”, Università della Tuscia di Viterbo.

(37) “Il nostro sistema normativo prevede numerosi divieti relativi ai “non audit services” ed estendendo il perimetro di applicazione delle situazioni di incompatibilità alle entità del network, rende complessi i controlli in presenza di network.” Relazione Consob “La vigilanza sugli emittenti e le società di revisione”, 2012.

fine di garantire il completamento dell'intero processo di accettazione, compresi i diversi livelli autorizzativi, prima dell'emissione della proposta di prestazione dei servizi professionali. Interessante è il ruolo dell'Independent review [approfondito nel Capitolo 4 del presente lavoro]: è stato riscontrato come, questa figura, all'interno delle società si riveli un importante presidio per la salvaguardia della qualità dell'audit sugli incarichi di revisione più rilevanti/rischiosi. Nelle società di medie e piccole dimensioni, le criticità riscontrate si riferiscono soprattutto alle attività di pianificazione dei lavori, alle modalità di acquisizione degli elementi probativi ed alla documentazione nelle carte di lavoro delle valutazioni a supporto delle conclusioni espresse nella relazione di revisione. Anche in questo caso sono stati previsti degli interventi di rafforzamento delle aree organizzative e procedurali. I manuali di audit adottati per lo svolgimento dell'attività di revisione dovranno essere allineati con i principi professionali di riferimento, soprattutto rispetto alla valutazione dei rischi, e adeguati con riferimento a specifici settori. Riguardo l'area della formazione delle risorse, sono stati predisposti adeguati programmi di formazione su base annuale, volti a garantire la conoscenza della metodologia di audit adottata, dei principi contabili e di revisione di riferimento e della normativa sull'indipendenza. Per le attività di direzione e supervisione degli incarichi è stato invece previsto il miglioramento della documentazione delle verifiche svolte dall'Independent review (se previsto). Per alcune società sono state rafforzate le procedure di archiviazione delle carte di lavoro, al fine di fornire un adeguato presidio per il rispetto dei termini previsti per l'archiviazione e per la loro integrità e sicurezza. È stata rafforzata anche l'attività di monitoraggio attraverso interventi rilevanti volti a garantire l'istituzione o il potenziamento delle procedure di controllo interno. Nel corso dell'anno è stato avviato un nuovo ciclo di controlli di qualità, volto a verificare l'effettiva implementazione operativa e l'efficacia delle misure organizzative/procedurali adottate dalle società in risposta alle carenze riscontrate. Infine è stata inviata una lettera di contestazioni nei confronti di una società iscritta all'Albo Speciale, a seguito dell'accertamento di irregolarità nello svolgimento dei lavori di revisione

relativi al bilancio di una banca; è stata poi inviata un'ulteriore lettera di richiamo ad una società di revisione per l'attività di verifica effettuata sui dati previsionali relativi al primo quadriennio di attività di una costituenda banca popolare, in quanto il revisore ha emesso le relative attestazioni senza rilevare la presenza di anomalie nella rappresentazione dei dati previsionali in questione.

1.3. Il controllo interno

1.3.1 In cosa consiste

Per comprendere che cosa si intenda per sistema di controllo interno della qualità, che abbiamo visto consistere nella rigorosa applicazione dei Principi di Revisione e della pratica professionale in materia⁽³⁸⁾ nella gestione del lavoro specifico di revisione, merita approfondire la tematica riguardante il sistema di controllo interno a livello generale. I due aspetti sono tra loro connessi in quanto tanto più che il sistema di controllo interno, della società revisionanda, risulta essere efficiente tanto più alta sarà la qualità del lavoro di revisione: questo perché minori saranno i rischi legati all'attività revisione stessa e più facile potrebbe rivelarsi la pianificazione dell'intervento di audit. Il revisore, per esprimere un giudizio professionale sull'attendibilità delle informazioni di bilancio, non può concentrarsi su tutti gli elementi e su tutti i valori specifici che lo compongono. Oggetto della revisione sarà quindi la valutazione dell'insieme delle direttive, delle procedure e delle tecniche adottate dall'azienda: il compito del revisore è quello di acquisire preliminarmente la conoscenza del sistema contabile utilizzato dal cliente, al fine di individuare le aree di debolezza nelle quali i controlli o sono del tutto assenti o se presenti, evidenziano delle carenze⁽³⁹⁾. Definire ed elaborare un sistema di controllo interno significa andare

(38) AA.VV. Periodico "Amministrazione & Finanza", n. 4/2012, articolo di Alberto Pesenato: "La revisione legale e il controllo della qualità: il P.R. ISQC 1"

(39) "Per esprimere un'opinione sull'attendibilità sostanziale del bilancio, il revisore non può concentrare l'analisi sugli specifici valori di bilancio, questo per problemi sia di costo che di rischio revisionale. Il revisore deve preliminarmente acquisire conoscenza del sistema contabile utilizzato dal cliente e delle altre procedure di controllo interno." L. Marchi, "Revisione aziendale e sistemi di controllo interno", Giuffrè Editore, 2008. Per un ulteriore approfondimento si veda G. Bruni, "Revisione aziendale", VI edizione, 1996.

a ridurre il numero delle verifiche da compiere: ecco perché si rende necessaria una preliminare attenzione da parte del revisore sul sistema di controllo interno adottato dall'azienda. Qualora poi all'interno dell'azienda sia prevista la figura del revisore interno si può dire che il lavoro del revisore risulta essere ancora più agevolato⁽⁴⁰⁾.

1.3.2. Il sistema di controllo interno

Il sistema di controllo interno è definito come “l'insieme delle direttive, delle procedure e delle tecniche che vengono adottate dall'azienda allo scopo di garantire”⁽⁴¹⁾:

- ✓ la conformità delle attività degli organi individuali e collegiali all'oggetto che l'impresa si propone di conseguire ed alle direttive impartite dalla direzione;
- ✓ la salvaguardia del patrimonio aziendale;
- ✓ l'attendibilità dei dati del sistema informativo aziendale.

In particolare, i controlli interni delle procedure e dei metodi utilizzati dalla società per elaborare le varie operazioni al fine di produrre i dati contabili, sono mirati al raggiungimento dei seguenti obiettivi⁽⁴²⁾: tutte le operazioni effettuate devono essere autorizzate dai dirigenti responsabili, tutte le operazioni devono essere registrate tempestivamente e per il loro corretto ammontare, l'accesso ai

(40) “In particolare, il revisore interno che svolge attività di financial auditing, a differenza di quello esterno, non ha solo il compito di verificare l'attendibilità del sistema contabile aziendale e di accertare la rispondenza dei dati contabili alle operazioni effettivamente svolte dall'azienda, ma gli compete anche il dovere di accertare l'esistenza, l'operatività e l'adeguatezza di un sistema di controllo contabile, in grado di garantire quella attendibilità e quella rispondenza.” Ulteriore approfondimento: N. Persiani, “Introduzione alla revisione interna”, Cedam, 1998.

(41) Così definito dal Documento 3.1 “Sistema di controllo interno e revisione contabile” dei vecchi Principi di Revisione emanato dal CNDCEC.

(42) Si parla in questo caso anche di “sistema contabile” inteso appunto come l'insieme delle procedure e dei metodi utilizzati dalla società per elaborare le varie operazioni al fine di produrre i dati contabili. Tale sistema quindi “identifica, aggrega, analizza, calcola, classifica, registra, sintetizza e riporta operazioni e ogni altro tipo di evento o fatto amministrativo.” Documento 400, “La valutazione del rischio e il sistema di controllo interno”, CNDC-CNR, Commissione paritetica per i principi di revisione, ottobre 2002. “Nella prospettiva della revisione, il controllo interno è esaminato in quanto meccanismo chiave per favorire il raggiungimento degli obiettivi e delle verifiche revisionali.” G. D'Onza, “Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management”, Giuffrè, 2008. Per un ulteriore approfondimento: M. Pini “La revisione di impresa. Controllo interno e sistemi informativi automatizzati”, Giuffrè, 1985. B. Campedelli “Analisi dei rischi nella revisione aziendale. Principi ed applicazioni”, Giappichelli, 1996.

beni aziendali ed alle relative registrazioni deve essere limitato tramite la previsione di un sistema di autorizzazioni; periodicamente deve essere verificata l'esistenza fisica dei beni e comparata con quella contabile⁽⁴³⁾. Il sistema di controllo interno è stato definito inoltre come “quel processo configurato e messo in atto dai responsabili delle attività di governance al fine di fornire una ragionevole sicurezza del raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa economico-finanziaria, all'efficienza ed efficacia della gestione ed al rispetto delle leggi e dei regolamenti”⁽⁴⁴⁾. Tale concetto deve essere integrato con quanto previsto dalla Committee of Sponsoring Organization [CoSO]⁽⁴⁵⁾: “il sistema di controllo interno è l'insieme delle direttive, delle procedure e delle tecniche adottate dall'azienda, è un processo attuato dal Consiglio di Amministrazione, dai dirigenti e da altri soggetti della struttura aziendale, finalizzato a fornire una ragionevole certezza sul conseguimento degli obiettivi di efficacia ed efficienza delle attività operative, dell'attendibilità delle informazioni di bilancio e della conformità alle leggi ed ai regolamenti in vigore”. Per meglio comprendere la portata di questo processo, è necessario descrivere l'oggetto specifico di ogni obiettivo⁽⁴⁶⁾ che esso si propone di realizzare. Per *efficacia* si intende la misura del grado (o livello) di conseguimento degli obiettivi aziendali; mentre con il termine *efficienza* ci riferiamo alla misura del grado di impiego delle risorse per il raggiungimento degli obiettivi medesimi. La verifica dell'*attendibilità delle informazioni* presuppone un confronto delle stesse con altre informazioni rappresentative della

(43) “(...) il SCI è costituito dal complesso dei fattori di controllo attivati nell'impresa e, di conseguenza, opera per il tramite di tutte le risorse – umane, materiali e immateriali – e di tutte le azioni – intraprese in virtù delle risorse stesse – dirette a rendere operativi i suddetti fattori di controllo: dal software che verifica la quadratura contabile delle rilevazioni in partita doppia al manager che sigla per autorizzazione le fatture passive in pagamento, dal budget che consente di guidare la gestione verso predefiniti obiettivi di economicità all'usciera che limita gli accessi ai locali dell'impresa.” S. Corbella, “Il Sistema di Controllo Interno: una rivisitazione nella prospettiva dell'attività di auditing” in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, n. 5 e 6, 2000, pag. 316.

(44) Nuovo Documento 315 dei Principi di Revisione “La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi” emanato dal CNDCEC nell'ottobre 2006.

(45) Coopers & Librand “Il Sistema di Controllo Interno”, 1997. Il CoSO Report consiste in “un rapporto emanato nel 1992 dalla Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission, al fine di creare un modello di riferimento per i sistemi di controllo interno.” L. Marchi, “Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno”, Giuffrè Editore, 2012.

(46) Obiettivi dettati dal Progetto Corporate Governance per l'Italia [PCGI].

medesima realtà⁽⁴⁷⁾. L'obiettivo di *conformità alle leggi ed ai regolamenti in vigore* si riferisce non soltanto al rispetto delle disposizioni dettate dal Codice Civile ma anche al rispetto dei principi contabili (nazionali ed internazionali), alle raccomandazioni della Consob, della Banca d'Italia, di Assonime⁽⁴⁸⁾, della normativa fiscale, delle leggi speciali, ecc. Per delineare gli obiettivi del sistema di controllo interno occorre andare ad integrare quanto predisposto dal PCGI con ciò che la dottrina afferma; gli obiettivi sono quindi: economicità gestionale, efficacia ed efficienza delle informazioni aziendali e la conformità delle decisioni e dei comportamenti aziendali alle norme ed ai regolamenti che disciplinano l'attività aziendale⁽⁴⁹⁾. Il sistema di controllo interno proposto è composto dunque dalle seguenti componenti:

- ✓ controllo gestionale: volto al raggiungimento dell'economicità gestionale;
- ✓ controllo amministrativo-contabile: volto al raggiungimento dell'efficacia e dell'efficienza delle informazioni;
- ✓ controllo di conformità: volto al raggiungimento della conformità alle norme ed ai regolamenti.

Approfondiamo meglio ciascuna tipologia di controllo nei paragrafi che seguono.

1.3.2.1. Controllo gestionale

Come già detto, il controllo gestionale presidia l'economicità della gestione. La dottrina economico aziendale assegna diversi significati al termine "controllo di gestione": molti di questi sono associati al concetto di controllo direzionale

(47) Per un approfondimento: M. Comoli, "I sistemi di controllo interno nella corporate governance", Egea, 2002.

(48) *Assonime*: è l'Associazione fra le Società italiane per Azioni, costituita il 22 novembre 1910 per iniziativa di 53 uomini di affari in rappresentanza di 181 società con un capitale di lire pari a 1.586.000.000. Ad oggi l'Associazione: opera per il miglioramento della legislazione industriale, commerciale, amministrativa e tributaria in Italia; realizza studi e pubblicazioni e fornisce dati e notizie in materia di diritto ed economia; organizza forum, seminari e gruppi di lavoro sui temi di maggior interesse per le imprese; rappresenta il punto di vista delle imprese presso le istituzioni italiane, europee ed internazionali dai suoi uffici di Roma, Milano e Bruxelles; è articolata in sei aree: Diritto societario, Fiscalità, Attività di Impresa e Concorrenza, Mercato dei Capitali e Società quotate, Analisi economica, Europa. Fonte: <http://www.assonime.it/AssonimeWeb2/sito.jsp?id=232419> [08/02/2014]

(49) Obiettivi dettati dal Progetto Corporate Governance per l'Italia [PCGI]: "a tale progetto hanno partecipato esponenti del mondo accademico e rappresentanti di enti, associazioni e di alcune fra le più importanti aziende italiane." G. D'Onza, "Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management", Giuffrè, 2008, pag. 21.

inteso come attività di guida, verifica e controllo svolta dalla direzione. Il termine “gestionale”, ai fini del presente lavoro, viene utilizzato “per identificare il complesso delle attività che si compiono ai vari livelli organizzativi”⁽⁵⁰⁾. Tale controllo a sua volta è articolato su tre livelli⁽⁵¹⁾:

- ✓ controllo strategico: consiste in “un processo di competenza del vertice aziendale, finalizzato a definire gli scopi dell’organizzazione e le strategie da attuare per raggiungerli”⁽⁵²⁾.
- ✓ controllo direzionale: “consiste in un processo mediante il quale i dirigenti si assicurano che le risorse siano ottenute ed impiegate efficacemente ed efficientemente per assicurare il raggiungimento degli obiettivi aziendali”⁽⁵³⁾.
- ✓ controllo operativo: consiste “nell’insieme delle attività che sono finalizzate a promuovere un’esecuzione dei compiti specifici in modo efficiente ed efficace”⁽⁵⁴⁾.

1.3.2.2. Controllo amministrativo-contabile

Il controllo amministrativo-contabile presidia l’efficacia e l’efficienza delle informazioni prodotte dal sistema informativo aziendale⁽⁵⁵⁾. L’oggetto di tale controllo è appunto il sistema amministrativo-contabile, inteso come l’insieme delle procedure, dei metodi, degli strumenti, delle tecniche e delle risorse umane utilizzate dall’azienda per l’elaborazione dei dati o per la produzione di

(50) “All’espressione controllo gestionale (o controllo di gestione) la dottrina economico-aziendale assegna, infatti, significati diversi e, in molti casi, lo associa al concetto di controllo direzionale, inteso come l’attività di guida svolta dai manager che garantisce l’efficiente ed efficace impiego delle risorse (...) In particolare il concetto di controllo è qui inteso nel duplice significato di guida e verifica, mentre l’espressione gestionale è utilizzata per identificare “l’insieme coordinato delle conoscenze e delle scelte necessarie per lo svolgimento economico dell’attività della produzione, nonché delle operazioni che ne conseguono.” G. D’Onza, “Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management”, Giuffrè, 2008, pag. 36.

(51) “Si individuano pertanto tre livelli di articolazione del controllo gestionale, che si sviluppa dal vertice fino alla base dell’organizzazione ed include una prospettiva strettamente integrata: il controllo strategico, il controllo direzionale e quello operativo.” G. D’Onza, “Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management”, Giuffrè, 2008.

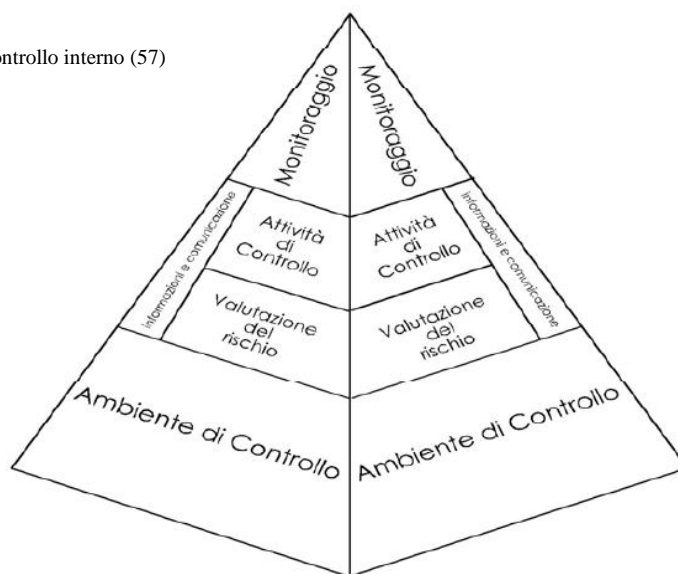
(52) Si veda G. D’Onza, “Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management”, Giuffrè, 2008, pag.50. Per un ulteriore approfondimento Anthony “Sistemi di pianificazione”, pag. 32.

(53) Si veda G. D’Onza, “Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management”, pag. 43, Giuffrè, 2008. Per un ulteriore approfondimento Anthony “Sistemi di pianificazione”, pag. 24.

(54) R.N. Anthony “Il controllo manageriale”, Milano, F. Angeli, 1990, pag. 72.

informazioni, al fine di ottenere una ragionevole sicurezza sull'attendibilità⁽⁵⁶⁾. Il Documento 315 dei Principi di Revisione, definisce le *cinque* componenti del controllo amministrativo-contabile identificandole nell'ambiente di controllo, nel processo per la valutazione del rischio adottato dall'impresa, nel sistema informativo e processi di gestione correlati ed infine nell'attività di controllo e monitoraggio.

Figura 1. Il sistema di controllo interno (57)



Ambiente di controllo: con questo termine facciamo riferimento all'atteggiamento, alla consapevolezza ed alle azioni intraprese della direzione e dei responsabili delle attività di governance in relazione al controllo interno dell'impresa. Rappresenta il fondamento di tutte le altre componenti. I fattori che influenzano l'ambiente di controllo sono⁽⁵⁸⁾:

- ✓ integrità e valori etici;
- ✓ impegno alla competenza;

(55) "(...) le procedure amministrativo – contabili definite al fine di garantire l'attendibilità delle informazioni economico – finanziarie si riferiscono sia alla dimensione informativa relativa alle singole attività proprie del più ampio sistema informativo aziendale (raccolta, classificazione, elaborazione, comunicazione, interpretazione) sia alla dimensione organizzativa attinente alla suddivisione dei compiti (ed es. esecuzione, rilevazione e controllo) nonché al grado di formalizzazione delle stesse." K. Corsi, "Il sistema di controllo amministrativo-contabile. Prospettive e dinamiche evolutive alla luce degli Ias/Ifrs", Giappichelli, 2008.

(56) L. Marchi, "Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno", Giuffrè Editore, 2012, pag. 177.

(57) Fonte: Coopers & Librand "Il Sistema di Controllo Interno", 1997.

(58) "(...) l'ambiente di controllo stabilisce il clima di un'organizzazione, influenzando la consapevolezza del controllo nelle persone che ne fanno parte. È il fondamento di tutte le altre componenti del sistema di controllo, fornendo regole e strutture." L. Hinna, W.F. Messier Jr, "Auditing. Fondamenti di revisione contabile", McGraw-Hill, 2007, pagg. 138-139.

- ✓ partecipazione del Consiglio di Amministrazione;
- ✓ filosofia manageriale e stile operativo;
- ✓ struttura organizzativa;
- ✓ assegnazione di autorità e responsabilità;
- ✓ politiche e prassi concernenti le risorse umane.

Processo per la valutazione del rischio: il processo è finalizzato ad identificare e rispondere ai rischi connessi all'attività ed ai risultati che ne conseguono. Terrà quindi conto delle modalità con cui la direzione identifica i rischi circa la preparazione di un bilancio, che sia in grado di dare una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo di riferimento. La valutazione deve considerare quindi sia eventi interni che esterni all'azienda, sia le circostanze che possono verificarsi ed influenzare in maniera negativa la capacità dell'azienda di registrare, elaborare, riepilogare e rendere pubblici dati economico-finanziari coerenti con le affermazioni degli amministratori riportate in bilancio. Le circostanze sulle quali focalizzare l'attenzione saranno: i cambiamenti nell'ambiente operativo, l'assunzione di nuovo personale, i sistemi informativi nuovi ed aggiornati, la rapida crescita, la nuova tecnologia, le nuove linee, i prodotti o le attività, le ristrutturazioni societarie, le operazioni con l'estero e le novità contabili.

Sistema informativo: ci riferiamo all'infrastruttura, ai software, alle persone, alle procedure e ai dati. Il sistema sarà formato dalle direttive e dalle procedure che si rendono necessarie al fine di rilevare, registrare ed elaborare le operazioni aziendali, al fine di darne la relativa informativa ed al fine di mantenere l'evidenza contabile delle relative voci (attività, passività e patrimonio netto).

Attività di controllo: vi rientrano le politiche e le procedure che aiutano ad assicurare che siano intraprese le azioni necessarie per fronteggiare i rischi impliciti nel raggiungimento degli obiettivi aziendali⁽⁵⁹⁾. Le attività di controllo

(59) "La quarta componente del sistema è rappresentata dalle attività di controllo, costituite dai meccanismi volti a favorire il regolare funzionamento dei processi amministrativi e a fronteggiare inesattezze, errori o tentativi di manipolazione dei dati contabili." G. D'Onza, "Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management", Giuffrè, 2008, pag. 43. Per un ulteriore approfondimento Anthony, "Sistemi di pianificazione", pag. 70.

più importanti sono: il controllo dei risultati, l'elaborazione delle informazioni, il controllo fisico e la segregazione dei compiti.

Monitoraggio dei controlli: il monitoraggio è effettuato da parte della direzione su base continua. L'attività richiede di valutare se i controlli stiano operando secondo quanto programmato e se siano stati modificati correttamente laddove le condizioni siano variate.

1.3.2.3. Controllo di conformità alle norme

Il terzo tipo di controllo è orientato a favorire il raggiungimento della compliance alle leggi ed ai regolamenti che influenzano l'attività d'impresa⁽⁶⁰⁾. Un buon sistema di controllo interno, in grado di aiutare il management ad evitare sanzioni derivanti dal mancato rispetto di leggi e regolamenti, contribuisce efficacemente alla creazione di valore per l'azienda. La dimensione aziendale inoltre influenza il modo con cui sono attuate le diverse componenti del sistema di controllo interno: è probabile che nelle aziende di piccole dimensioni i concetti base siano meno formalizzati. Terminata l'analisi dei tre livelli di controllo, vediamo un altro documento da prendere in considerazione con riferimento al controllo interno: la c.d. "Guida operativa sulla vigilanza del sistema di controllo interno"⁽⁶¹⁾ che enfatizza la dimensione gestionale del sistema stesso; gli obiettivi attribuiti a tale sistema sono i seguenti:

- ✓ presidio della *economicità* (efficacia ed efficienza) delle operazioni aziendali in conformità alle strategie, agli obiettivi ed alle politiche aziendali, con il fine della salvaguardia del patrimonio aziendale;
- ✓ presidio dell'*attendibilità* del sistema informativo aziendale;
- ✓ presidio del *rispetto della normativa* applicabile all'attività dell'impresa.

Questi tre obiettivi permettono così di individuare i diversi aspetti del sistema di controllo interno: il controllo di gestione, il controllo amministrativo-contabile

(60) "Il controllo di conformità è la componente del controllo interno che è volta a favorire il rispetto delle leggi, dei regolamenti e delle altre disposizioni normative che disciplinano l'attività aziendale." G. D'Onza, "Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management", Giuffrè, 2008, pag. 78.

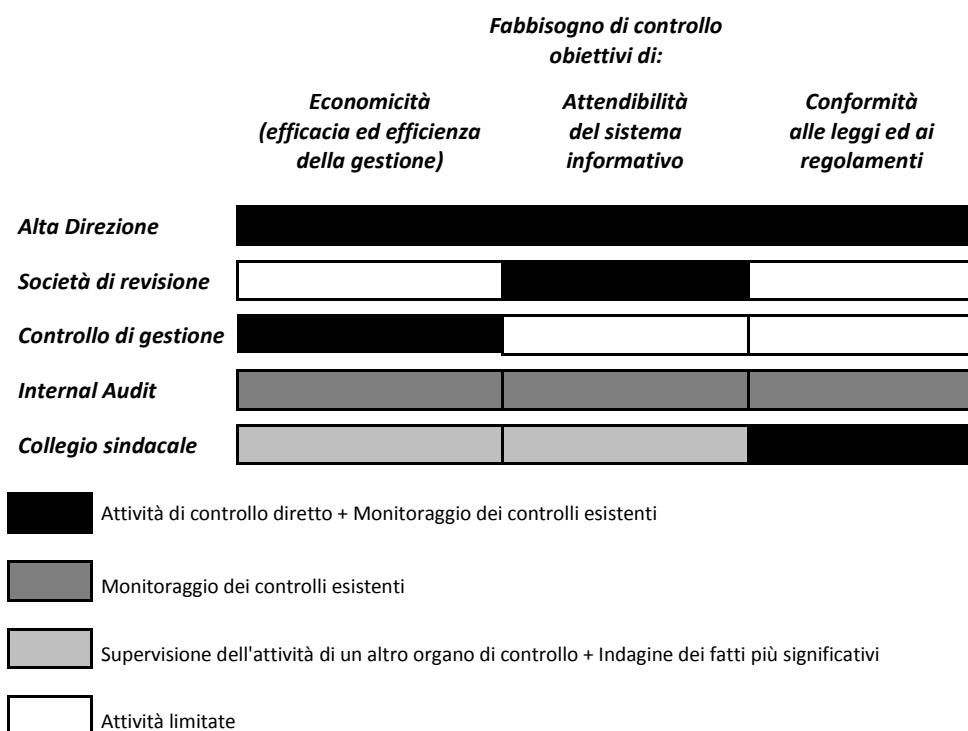
(61) Redatta a cura dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, ottobre 2000.

ed il controllo di conformità alle leggi. La “Guida operativa” indica inoltre i soggetti coinvolti nel sistema, cioè coloro che sono interessati al funzionamento dei controlli interni ed al monitoraggio della loro funzionalità:

- ✓ Alta Direzione, Comitato per il controllo interno, Responsabili delle unità operative aziendali;
- ✓ Controllo di gestione;
- ✓ Internal Auditing;
- ✓ Società di Revisione;
- ✓ Collegio Sindacale.

Il tutto può essere schematizzato nel “Modello di distribuzione delle attività di controllo, monitoraggio e vigilanza”, che collega gli obiettivi del controllo interno alle persone coinvolte nel sistema:

Schema 1 (62)



Alla luce delle definizioni finora viste possiamo affermare che il sistema di controllo interno è:

(62) Schema tratto da “L’Audit Committee nella Corporate Governance: uno strumento per l’ottimizzazione del Sistema di controllo interno”, G. Verrascina, 2003. Tale schema si ritrova anche alle pagg. 4-5 della “Guida Operativa sulla vigilanza del sistema di controllo interno” redatta a cura dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri.

- ✓ *un processo*: cioè si compone di una serie di azioni riguardanti tutta l'attività aziendale volte a minimizzare i rischi di mancato raggiungimento degli obiettivi;
- ✓ *messo in atto dal Consiglio di Amministrazione, dal Management e da altri membri del personale*: la sua efficacia dipende quindi, anche dalla motivazione e dalla convinzione di quest'ultimi;
- ✓ *strumentale alla realizzazione degli obiettivi*: obiettivi che si riferiscono sia all'azienda nel suo complesso, sia ad attività specifiche all'interno della stessa.

1.3.3. Controllo organizzativo e controllo relazionale

Il *controllo organizzativo* si rende utile al fine di condurre il comportamento degli individui verso gli obiettivi che l'azienda si è preposta⁽⁶³⁾. Rappresenta un elemento di supporto al sistema di controllo interno in quanto, attraverso la gestione coordinata delle variabili che influenzano il comportamento dei membri dell'organizzazione, si propone di favorire il raggiungimento degli obiettivi previsti⁽⁶⁴⁾. Il *controllo relazionale* è nato a seguito delle forme di collaborazione tra imprese che avevano lo scopo di potenziare le condizioni di economicità di ciascuna di esse. Questo tipo di controllo è volto a monitorare i risultati economici, finanziari e competitivi della relazione, della sua validità strategica e del rispetto degli accordi alla base della relazione intrapresa⁽⁶⁵⁾. Affinché questo controllo possa essere messo in atto è opportuno programmare degli specifici strumenti di controllo.

(63) L. Marchi, A. Quaglia, "Il quadro di controllo delle imprese industriali", Maggioli Editore, 1997, pag. 16.

(64) "Il controllo organizzativo viene dunque definito come «un processo mediante cui l'organizzazione cerca di influenzare il coordinamento degli individui o, detto in altri termini, di aumentare le probabilità che le persone ed i gruppi si comportino secondo modalità tali da portare al raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione.» E. Santesso, P. Ferrarese, "Controllo di gestione: limiti e prospettive di sviluppo", Isedi, 1990.

(65) D. Mancini, "L'azienda nella <rete di imprese>. La prospettiva del controllo relazionale". Per un ulteriore approfondimento: G. Brunetti, "Il controllo di gestione", F. Angeli. L. Brusca "Amministrazione e controllo", Etas, 1994. S. Marasca, "Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse", Giappichelli, 1989.

1.3.4. Comprensione del controllo interno

Il revisore deve comprendere il sistema di controllo interno dell'impresa al fine di pianificare il lavoro di revisione. Vediamo innanzitutto quali sono gli obiettivi del controllo interno e le relative procedure:

- ✓ Validità: tutte le operazioni registrate devono essere valide. Procedure: separazione delle mansioni, documenti prenumerati e riconciliazione giornaliera o mensile delle registrazioni secondarie.
- ✓ Completezza: tutte le operazioni devono essere registrate. Procedure: separazione delle mansioni, documenti prenumerati e riconciliazione giornaliera o mensile delle registrazioni secondarie.
- ✓ Tempestività: tutte le operazioni devono essere registrate tempestivamente. Procedure: controlli e verifiche interni.
- ✓ Autorizzazione: tutte le operazioni devono essere adeguatamente valutate. Procedure: autorizzazione generale e specifica in corrispondenza di importanti punti di controllo.
- ✓ Valutazione: tutte le operazioni sono adeguatamente valutate. Procedure: verifica interna dell'ammontare e del calcolo.
- ✓ Classificazione: tutte le operazioni devono essere classificate nel conto corretto. Procedure: piano dei conti, controlli e verifiche interne.
- ✓ Contabilizzazione: tutte le operazioni devono essere adeguatamente registrate nei libri contabili generali e speciali. Procedure: separazione delle mansioni, riconciliazione mensile delle scritture secondarie e controlli e verifiche interne.

Vediamo ora che tipo di relazione esiste tra gli obiettivi del controllo interno e gli obiettivi di revisione:

Tabella 2 (66)

Relazione tra obiettivi di controllo interno ed obiettivi di revisione

Obiettivo di controllo interno	Obiettivo di revisione	Commento
Validità	Validità	Relazione di identità
Completezza	Completezza	Relazione di identità

Tempestività	Cutoff	Relazione di similitudine. La tempestività assicura che le operazioni siano contabilizzate tempestivamente. Il cutoff assicura che le transazioni siano registrate nel periodo amministrativo corretto.
Autorizzazione	Proprietà	Similitudine limitata. L'autorizzazione si riferisce all'approvazione delle operazioni, incluso l'acquisto di attività. La proprietà si riferisce al diritto di proprietà relativo all'attività considerata.
Valutazione	Valutazione	Relazione di identità
Classificazione	Classificazione	Relazione di identità
Contabilizzazione	Accuratezza	Relazione di identità

Il primo obiettivo che il sistema di controllo interno è chiamato a soddisfare è quello di garantire la conformità delle attività alle finalità ed alle politiche aziendali. Il punto cruciale su cui focalizzare l'attenzione riguarda il carattere organizzativo: i compiti, le responsabilità, i poteri di decisione di ciascuno e la continua attività di controllo vengono stabilite nell'ambito dell'organizzazione aziendale. La struttura organizzativa deve essere quindi appropriata, ovvero tale da garantire l'attribuzione e l'esercizio del potere decisionale al massimo livello di competenza e responsabilità⁽⁶⁷⁾. Un fattore importante per valutare l'adeguatezza della struttura organizzativa è il grado di separazione tra le funzioni operative, di custodia dei beni, di registrazione e di controllo: questo per evitare che una funzione possa effettuare e controllare tutte le fasi di un'operazione senza l'intervento di un'altra funzione indipendente⁽⁶⁸⁾. Senza la previsione di tale separazione, le registrazioni contabili potrebbero essere oggetto di errori e di irregolarità significative, oppure l'identificazione degli errori stessi potrebbe risultare più difficoltosa. Altra cosa importante è la definizione dell'organigramma in modo da avere chiara la suddivisione dei compiti

(66) L. Hinna, W.F. Messier Jr., "Auditing. Fondamenti di revisione contabile", pag. 159, McGraw-Hill, 2007.

(67) "È insita nella stessa attività interna dell'impresa la presenza costante di una serie automatica di controlli, riscontri, verifiche che si attuano per il fatto stesso del verificarsi di alcuni fenomeni (...) La quotidiana attività di impresa presenta di necessità dei prestabiliti controlli di routine, insiti nella stessa organizzazione generale, del corretto svolgimento delle mansioni di ciascuno, anche attraverso la delimitazione delle rispettive sfere di responsabilità." in AA.VV. "La certificazione professionale dei bilanci", Napoli, Giannini, 1973, E. Vigano, "Rapporti fra revisione esterna e controlli interni d'azienda", pagg. 35-36.

(68) L. Marchi, "Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno", Giuffrè Editore, 2012.

e l'identificazione delle responsabilità. Le funzioni come la custodia delle attività aziendali, lo svolgimento delle operazioni, la registrazione e l'autorizzazione allo svolgimento delle operazioni dovranno essere assegnate a persone diverse. La ripartizione delle funzioni e delle responsabilità sarà tanto più articolata quanto maggiori sono le dimensioni aziendali. Per ogni operazione viene realizzato il seguente ciclo di controllo:

- ✓ autorizzazione allo svolgimento dell'operazione e documentazione della stessa;
- ✓ registrazione delle azioni conseguenti;
- ✓ confronto tra l'autorizzazione e la registrazione.

L'affidabilità di un sistema di controllo interno dipende inoltre dalla scelta dei responsabili qualificati e del personale operativo in grado di svolgere con competenza le mansioni assegnate. Assumono quindi importanza le modalità di selezione e di addestramento del personale, così come le caratteristiche individuali⁽⁶⁹⁾. Il secondo obiettivo è mirato a garantire l'accuratezza dei dati informativo-contabili tramite la valutazione dell'esistenza di:

- ✓ adeguati controlli sulla completezza, accuratezza e validità dei dati contabili e di bilancio;
- ✓ tempestiva individuazione, segnalazione e correzione degli errori.

Di ausilio agli obiettivi di efficacia del sistema informativo-contabile troviamo le procedure e le tecniche di seguito descritte. Innanzitutto i dati consuntivi devono essere confrontati con i dati preventivi e con dati analoghi del passato: solo così è possibile identificare gli scostamenti più significativi e darne una tempestiva spiegazione. È poi previsto di determinare ed utilizzare i dati di gestione per area e livello di responsabilità, in modo da accertare se i risultati ottenuti dai vari

(69) "Il problema principale è che l'effettivo e il corretto funzionamento, dei meccanismi di controllo, dipendono dalla capacità e dalla volontà del sistema umano di azionare efficacemente tali controlli (...) Ciò che conta ai fini della valutazione dell'efficacia del sistema di controllo interno è l'effettività dei controlli, cioè che questi esistano e soprattutto vengano correttamente applicati. Il sistema di controllo interno, per quanto possa essere ben impostato, può non funzionare correttamente e non essere efficace, cioè anche se sono definite e implementate con particolare attenzione le strutture tecnico-contabili e organizzativa, il processo di controllo può svilupparsi diversamente da quanto preventivato e rendere inefficace l'impalcatura creata." D. Mancini, "Le condizioni di efficacia del sistema di controllo aziendale", Giappichelli, 2005, pag. 14.

responsabili sono in linea con le loro direttive ed istruzioni e con quelle stabilite dalla Direzione. Quest'ultima è chiamata alla realizzazione di un adeguato sistema di rilevazioni contabili delle operazioni aziendali, allo scopo di facilitare la preparazione del bilancio di esercizio entro i termini previsti e dei rendiconti interni e di garantire l'aggiornamento dei libri obbligatori.

1.3.5. I limiti del sistema di controllo interno

Il sistema di controllo interno dovrebbe essere progettato in modo da fornire una ragionevole certezza che gli obiettivi aziendali siano perseguiti. L'efficacia di tale sistema può però essere soggetta a certi limiti come:

- ✓ l'aggiramento del controllo interno da parte del management: può accadere che i controlli aziendali siano elusi. Sono situazioni che generano dubbi riguardo all'integrità dei responsabili e su queste il revisore deve porre particolare attenzione;
- ✓ errori e mancanze personali: perché ciò non si verifichi è necessario che il personale addetto sia efficace. Il compito del revisore è quello di considerare attentamente le qualità professionali del personale aziendale;
- ✓ collusione: intesa come collusione tra individui, che può distruggere l'efficacia della segregazione dei compiti.

I principali motivi⁽⁷⁰⁾ per i quali si sono verificate le frodi sono: controlli interni deboli, scavalco dei controlli interni da parte del management, collusione tra dipendenti e terzi e tra dipendenti e management, mancanza di controllo sul management da parte del Consiglio di Amministrazione ed infine politiche di etica aziendale scarse o inesistenti.

1.3.6. Controlli generali e controlli specifici

I controlli generali sono quelli realizzati mediante la struttura organizzativa aziendale, l'organizzazione della funzione contabile, la protezione dei beni

(70) L. Hinna, W.F. Messier Jr., "Auditing. Fondamenti di revisione contabile", McGraw-Hill, 2007, pag. 147.

materiali ed immateriali e le attività di revisione interna (laddove esistenti)⁽⁷¹⁾. Con particolare riguardo alla protezione dei beni materiali ed immateriali, il sistema di controllo deve assicurare la salvaguardia delle attività aziendali dalle perdite dovute a sottrazioni, intercettazioni, sprechi ed inefficienze. La protezione del patrimonio informativo aziendale sarà quindi realizzata attraverso la predisposizione di misure di sicurezza fisica e logica adeguate. Le informazioni saranno protette mediante misure preventive contro accessi non autorizzati: definizione delle modalità di uso di aggiornamento e delle persone autorizzate. Contro eventi accidentali sarà predisposta l'identificazione dei supporti cartacei e magnetici mediante etichette (label). Gli edifici ed i locali saranno salvaguardati mediante misure volte a prevenire l'accesso di persone non autorizzate, volte a rilevare e segnalare pericoli e volte ad inibire le influenze negative di eventi accidentali straordinari. Dovranno poi essere definite delle procedure di salvataggio e di ripristino dei dati in linea, qualora si verificano danni all'hardware ovvero errori nel software; di creazione delle copie di sicurezza per i dati registrati sui supporti magnetici; di piani di emergenza che prevedano l'effettuazione di azioni alternative da compiere sia prima, sia dopo il verificarsi di un evento grave. I controlli specifici si riferiscono direttamente al processo di formazione di ogni singola voce di bilancio o ciclo operativo⁽⁷²⁾. Il loro fine è quello di fornire la ragionevole sicurezza che la registrazione e l'elaborazione dei dati e la produzione dei risultati siano correttamente eseguite. Questi tipi di controlli possono essere raggruppati in tre categorie:

- ✓ *controlli sui dati in entrata*: effettuati sull'immissione dei dati per fornire una ragionevole sicurezza che i dati ricevuti per essere elaborati siano preventivamente autorizzati, convertiti in forma intellegibile dall'elaboratore e che non siano persi o alterati irregolarmente;

(71) "Essi concorrono a dare affidamento all'organizzazione aziendale a livello complessivo, senza riferirsi specificatamente ad una voce di bilancio o ad un ciclo operativo." L. Marchi, "Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno", Giuffrè Editore, 2012. Per un approfondimento su questi tipi di controlli (sia generali che specifici): L. Hinna, W.F. Messier Jr., "Auditing. Fondamenti di revisione contabile", McGraw-Hill, 2007.

(72) Si veda il Documento 3.2 dei Principi di Revisione statuiti dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, pagg. 18-19.

- ✓ *controlli sulle elaborazioni*: adottati per fornire una ragionevole sicurezza che il processo elaborativo sia eseguito correttamente e conformemente alle procedure approvate per ogni singolo sistema automatizzato;
- ✓ *controlli sui risultati*: adottati per fornire una ragionevole sicurezza che i risultati prodotti dalle elaborazioni siano corretti, coerenti con quelli prodotti da precedenti elaborazioni e siano consegnati soltanto al personale autorizzato a disporne.

1.3.7. Il revisore nell'ottica del sistema di controllo interno

Per il revisore la comprensione del sistema di controllo interno è fondamentale per pianificare il lavoro di revisione, essendo strumentale alla determinazione della natura, dei tempi e dell'ambito dei test da svolgere. Il revisore, per esprimere un'opinione sull'attendibilità sostanziale del bilancio, deve preliminarmente acquisire la conoscenza del sistema contabile utilizzato dal cliente e delle altre procedure di controllo interno⁽⁷³⁾. L'analisi del sistema di controllo interno sarà svolta a più livelli con lo scopo di rispondere a tre principali domande⁽⁷⁴⁾:

- ✓ qual è il sistema ufficiale?
- ✓ qual è il suo funzionamento?
- ✓ è adeguato per realizzare un soddisfacente controllo?

Per capire quale sia il sistema ufficiale è necessario raccogliere informazioni mediante organigrammi, piani contabili, osservazioni dirette del funzionamento del sistema e tramite le interviste al personale. Gli strumenti principali sono quindi le descrizioni narrative, i flow-charts ed i questionari sul controllo interno: il loro fine è quello di fornire una descrizione del sistema nel suo funzionamento effettivo. La descrizione narrativa risulta appropriata quando l'azienda ha un controllo interno semplice. I flow-charts (o diagrammi di flusso) non sono altro

(73) "Per esprimere un'opinione sull'attendibilità sostanziale del bilancio, il revisore non può concentrare l'analisi sugli specifici valori di bilancio, questo per problemi sia di costo che di tempo." L. Marchi, "Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno", Giuffrè Editore, 2008.

(74) Modello di analisi e valutazione del sistema di controllo interno proposto dal Professore Luciano Marchi finalizzato alla determinazione dei test sostanziali. L. Marchi, "Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno", Giuffrè Editore, 2012.

che rappresentazioni grafiche del flusso dei dati e/o delle operazioni all'interno dei sottoinsiemi informativi: lo scopo è quello di andare ad evidenziare, in modo schematico e sintetico, gli input, le operazioni svolte, le decisioni prese, le persone che intervengono ed infine gli output. Il questionario sul controllo interno serve come promemoria in quanto fornisce uno strumento sistematico di analisi. In genere è utilizzato nelle aziende che presentano un sistema complesso. Esso contiene domande circa i fattori più rilevanti. La risposta alla terza domanda è legata al giudizio soggettivo del revisore, chiamato a valutare i punti di forza e di debolezza del sistema stesso.

1.3.8. I tre concetti fondamentali: significatività, rischio di revisione ed evidenza

La valutazione della significatività e del rischio di revisione da parte del revisore determina il tipo e la portata della revisione da svolgere. In particolare la significatività ed il rischio di revisione hanno un effetto considerevole sulle decisioni del revisore in relazione all'evidenza: si ritiene che questi due elementi siano inversamente proporzionali alla quantità di evidenza raccolta per la revisione.

Significatività

La definizione di significatività che ci viene data innanzitutto dall'IFAC è la seguente: “un'informazione è significativa se la sua omissione o il suo travestimento possono influenzare le decisioni economiche dei soggetti che si affidano alle informazioni contenute nel bilancio”⁽⁷⁵⁾. Ancora più esplicativa è la definizione fornita dal FASB: “significatività è l'ampiezza di un'omissione o di un errore contenuto nelle informazioni contabili tale per cui, alla luce delle circostanze, diventa probabile che il giudizio di una persona ragionevole che si

(75) IFAC, “Preface to the International Standards on quality control, auditing, review, other assurance and related services”, Dicembre 2005. Per ulteriori approfondimenti si veda il Principio di Revisione Internazionale 320 “Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile”

affidi a tali informazioni cambierebbe o sarebbe influenzato dall'omissione o dall'errore"⁽⁷⁶⁾. A livello contabile un fatto è significativo se la sua omissione o indicazione errata può distorcere il risultato economico del bilancio in esame⁽⁷⁷⁾. Il revisore, nella pianificazione dell'incarico, verifica l'ampiezza di un errore che potrebbe influenzare le decisioni degli utenti: questo concetto è talvolta definito significatività contabile (o materialità). È dalla significatività contabile che il revisore parte per stabilire un importo che sarà usato per determinare il giudizio preliminare sulla significatività c.d. della revisione⁽⁷⁸⁾. Gli errori possono essere di tre tipologie: significativi (errori di calcolo), di valutazione e di mancanza di conoscenza. Il revisore determinerà la significatività procedendo in questo modo⁽⁷⁹⁾: innanzitutto procede alla separazione delle voci materiali (significative) da quelle immateriali, dopodiché potrà:

- ✓ assoggettare le voci immateriali ad un esame di base;
- ✓ trovarsi in posizione migliore per determinare l'ampiezza dei campioni da scegliere per controllare le voci materiali;
- ✓ riassumere su un foglio gli errori significativi, gli errori di valutazione ed una stima di quelli sconosciuti;
- ✓ riconsiderare la determinazione della materialità fatta in fase di pianificazione;
- ✓ trovarsi in una migliore condizione per esprimere un'opinione sul bilancio in esame.

La significatività dovrà essere definita sia a livello di bilancio, sia a livello di singole voci: deve essere poi considerata l'eventualità che errori, che considerati singolarmente non presentano un ammontare significativo, cumulativamente

(76) Financial Accounting Standards Board [FASB], Statement of Financial Accounting Concepts n.2, "Caratteristiche Qualitative delle Informazioni Contabili" (CON2).

(77) "Manuale del Revisore Legale", WKI- IPSOA, 2011, IV edizione.

(78) "Il revisore usa la significatività contabile come punto di partenza per stabilire un importo che sarà usato per determinare il giudizio preliminare sulla significatività. (...) In genere, è possibile verificare che la significatività della revisione è inferiore rispetto alla significatività contabile, perché il revisore deve tenere conto della difficoltà di verificare cosa è significativo per i diversi gruppi di destinatari del bilancio." L. Hinna, W.F. Messier Jr., "Auditing. Fondamenti di revisione contabile", McGraw-Hill, 2007, pag. 64.

diventino significativi. In genere si verifica che la significatività della revisione risulta essere inferiore a quella contabile, in quanto il revisore deve tenere conto della difficoltà di verificare cosa è significativo per i diversi gruppi di destinatari del bilancio. Non c'è poi garanzia che il revisore scopra tutti gli errori significativi; può solo dare una ragionevole certezza che tutti gli errori significativi siano individuati. Il concetto di significatività è inoltre strettamente legato al livello del rischio di individuazione ed al conseguente rischio di revisione che viene assegnato ai vari cicli operativi ed alle relative poste di bilancio⁽⁸⁰⁾. Significatività e rischio di revisione sono ritenuti inversamente proporzionali.

Rischio di revisione

Il rischio di revisione è il rischio che il revisore esprima inconsapevolmente un giudizio non corretto su bilanci che contengono errori significativi⁽⁸¹⁾. Maggiori sono l'efficacia e la portata della revisione, minore è il rischio che un errore non sia scoperto e che il revisore emetta una relazione inappropriata. Il termine "ragionevole sicurezza" implica un certo rischio che nel bilancio sia presente un errore significativo⁽⁸²⁾. È il revisore stesso, che durante lo svolgimento del lavoro fissa il livello di rischio accettabile. Il rischio di revisione è funzione di tre aspetti:

- ✓ *Rischio inerente*: o rischio intrinseco. È costituito dall'attitudine intrinseca di un conto o di una categoria di operazioni a contenere errori significativi a prescindere dall'efficacia del sistema dei controlli⁽⁸³⁾. Può essere riferito

(79) "Manuale del Revisore Legale", WKI- IPSOA, 2011, IV edizione.

(80) "Manuale del Revisore Legale", WKI- IPSOA, 2011, IV edizione.

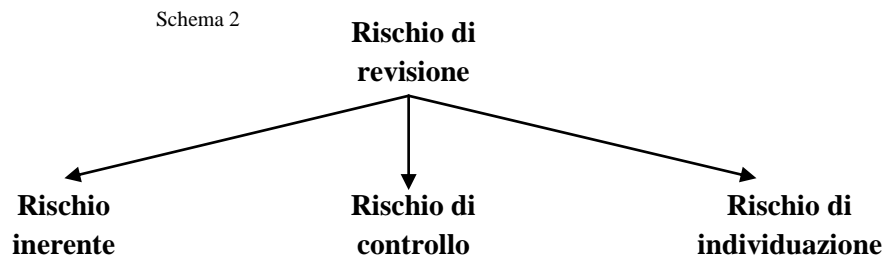
(81) AA.VV. Periodico "Amministrazione & Finanza" n. 1/2011. Editore IPSOA. Articolo di Alberto Pesenato: "Significatività e Risk Approach nella nuova revisione legale"

(82) "Non vi è garanzia che il revisore scopra tutti gli errori significativi. Il revisore può dare soltanto una ragionevole certezza che tutti gli errori significativi siano individuati. (...) una revisione non garantisce né dà la certezza assoluta che siano scoperti tutti gli errori." L. Hinna, W.F. Messier Jr., "Auditing. Fondamenti di revisione contabile", McGraw-Hill, 2007.

(83) "(...) è l'attitudine di una classe di valori a presentare errori significativi, cioè la possibilità che un saldo contabile o una classe di transazioni siano suscettibili di errori significativi prima ancora di considerare i controlli interni messi in atto dalla società. Tali errori possono risultare da condizioni che esistono a livello macro economico, di settore o di azienda, e dalle caratteristiche peculiari

anche al bilancio nel suo insieme, indipendentemente dalle singole voci.

- ✓ *Rischio di controllo*: è il rischio che gli errori significativi non siano evitati o scoperti tempestivamente dal sistema di controllo interno di un'azienda. Il revisore assumerà un rischio di controllo basso qualora decida di dare affidabilità al sistema di controllo interno dell'azienda cliente⁽⁸⁴⁾.
- ✓ *Rischio di individuazione*: è il rischio che le procedure sostanziali di revisione effettuate, non rivelino un errore significativo contenuto in una voce di bilancio o in una categoria di operazioni. Il rischio di revisione dipende dal rischio di individuazione che a sua volta deriva dalla combinazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo⁽⁸⁵⁾.



Il modello del rischio di revisione può essere così determinato:

$$AR = IR \times CR \times DR$$

dove:

AR = Audit risk – Rischio di revisione: cioè il rischio che il revisore non modifichi il parere su bilanci contenenti errori significativi

IR = Inherent risk – Rischio inerente

CR = Control risk

DR = Detection risk

Occorre sottolineare che il rischio inerente ed il rischio di controllo differiscono

di un saldo di bilancio o di una classe di transizioni.” L.Marchi, “Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno”, Giuffrè Editore, 2012, pag. 23.

(84) “è il rischio che la struttura del controllo dell'azienda cliente non eviti o non scopra tempestivamente errori significativi.” L. Marchi, “Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno”, Giuffrè Editore, 2012, pag. 24.

(85) “(...) è il rischio che le procedure di conformità e validità eseguite dal revisore non evidenzino un'inesattezza significativa, individualmente considerata o aggregata ad altre inesattezze, presente in un saldo di un conto o di una classe di operazioni.”

dal rischio di individuazione in quanto i primi due esistono indipendentemente dalla revisione: sono cioè funzione dell'impresa cliente e del suo ambiente. Il rischio di individuazione invece può essere controllato attraverso le procedure di revisione e risulta essere inversamente proporzionale al rischio inerente ed al rischio di controllo.

Tabella 3 (86)

Rischio di Individuazione		Rischio di controllo		
Rischio intrinseco		Elevato	Medio	Basso
	Elevato	Molto Basso *	Basso	Medio
	Medio	Basso	Medio	Alto
	Basso	Medio	Alto	Molto Alto **

* Difficile individuazione

** Facile individuazione

L'applicazione del modello si articola su tre fasi: innanzitutto il revisore fissa un livello di rischio di revisione pianificato; passa poi a stimare il rischio inerente ed il rischio di controllo ed infine risolve l'equazione del rischio.

Evidenza

L'evidenza consiste nei dati contabili e in tutte le informazioni di supporto a disposizione del revisore⁽⁸⁷⁾. Nel progettare un programma di revisione per ottenere l'evidenza relativa alle dichiarazioni degli amministratori contenute nel bilancio, il revisore contabile sviluppa specifici obiettivi di revisione inerenti ad ogni dichiarazione degli amministratori. In fase di ricerca e valutazione dell'evidenza, al revisore interessano la rilevanza e l'affidabilità dell'evidenza stessa⁽⁸⁸⁾. Per rilevanza si intende se l'evidenza si riferisce allo specifico obiettivo di revisione verificato. Per affidabilità si intende invece la capacità diagnostica dell'evidenza. Nella maggior parte dei casi, il revisore ottiene soltanto sufficiente evidenza da convincersi che l'obiettivo di revisione è dichiarato correttamente.

(86) Tabella tratta da "Manuale del Revisore Legale", WKI- IPSOA, 2011, IV edizione, pag. 57.

(87) Per un approfondimento si veda il Principio di Revisione Internazionale 500 "Elementi probativi".

(88) L. Hinna, W.F. Messier Jr., "Auditing. Fondamenti di revisione contabile", McGraw-Hill, 2007, pag. 66.

CAPITOLO 2

PRINCIPI E LINEE GUIDA

DI

RIFERIMENTO

2.1. Quadro generale

La necessità di un controllo della qualità sull'operato dei revisori scaturisce da una molteplicità di situazioni. L'informativa di bilancio delle imprese riveste una notevole importanza in tutta una serie di rapporti economici tra impresa, soci e terzi e più in generale per l'economia del paese⁽¹⁾. Per questo la materia è tutelata da leggi e regolamenti e da un controllo sistematico della conformità del bilancio alla contabilità ed ai fatti aziendali sulla base dei principi contabili. Ecco spiegata allora la funzione e l'importante compito svolto dal revisore contabile. Se è vero che a garanzia della qualità del lavoro di revisione potrebbero bastare la qualifica iniziale, l'aggiornamento formativo ed un esteso corpo di principi di revisione nonché regole di deontologia, non dobbiamo dimenticare che nell'ambito delle professioni sono le capacità professionali ed il mercato stesso a decidere chi ha successo e chi no. Se il revisore, come ogni altro professionista, commette degli errori dovrà rispondere al suo cliente subendo le relative conseguenze: nel tempo potrebbe avere meno opportunità di lavoro. Il revisore che sbaglia non causa danni⁽²⁾ solo al cliente ma anche ai terzi interessati al bilancio. Uno degli scopi è quindi quello di prevenire il danno piuttosto che punire lo stesso nel momento in cui si verifica, e perché questo accada è necessario effettuare un controllo periodico⁽³⁾. Dobbiamo poi tenere a mente che il Principio di Revisione 200, intitolato "Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio", afferma che l'obiettivo dell'attività di revisione è quello di "acquisire ogni elemento necessario per consentire al revisore stesso di esprimere un giudizio se il bilancio sia redatto o meno in conformità al quadro normativo di riferimento"⁽⁴⁾. Nello svolgimento della propria attività, il revisore dovrà

(1) D. Bernardi, M. Difino, P. Martinotti, "Il controllo di qualità della revisione legale dei conti", Egea, 2011.

(2) "Per danni si intendono quelli che possono essere attribuiti al revisore per sua negligenza e non quelli che derivano da fatti compiuti dagli amministratori." D. Bernardi, M. Difino, P. Martinotti, "Il controllo di qualità della revisione legale dei conti", Egea, 2011.

(3) "Questo controllo ha peraltro anche altri scopi che sono quello formativo, quello di omogeneizzazione delle attività di revisione e più in generale quello di mantenere adeguata nel tempo, la qualificazione dei revisori (...)", D. Bernardi, M. Difino, P. Martinotti, "Il controllo di qualità della revisione legale dei conti", Egea, 2011.

(4) Principio di Revisione 200. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri.

quindi attenersi ai principi generali di comportamento⁽⁵⁾ quali l'indipendenza, l'integrità, l'obiettività, la competenza e la diligenza, la riservatezza, la professionalità ed il rispetto dei principi tecnici. Inoltre il revisore è tenuto ad operare in conformità alle norme di legge, ai principi di revisione ed alle raccomandazioni della Consob (ove applicabili); a pianificare e svolgere la revisione con un atteggiamento di scetticismo professionale; ad acquisire ogni elemento probativo ritenuto necessario per accertare se il bilancio sia viziato o meno da errori significativi e se risulti nel suo complesso attendibile. I cardini della qualità si possono quindi rinvenire nell'indipendenza del revisore, nella pianificazione ed organizzazione dell'intervento, nella raccolta degli elementi probativi sufficienti ed appropriati, nella determinazione del rischio di revisione e nella conduzione del lavoro in conformità ai principi di revisione internazionali⁽⁶⁾. Nei paragrafi che seguono, saranno affrontati a carattere generale i riferimenti normativi e le linee guida da prendere come riferimento quando si parla del Sistema di Controllo di Qualità. In particolare: il Decreto Legislativo n. 39/2010, i Principi di Revisione, nazionali ed internazionali, cui fare riferimento quando si parla del controllo di qualità nell'attività di revisione, ovvero il Principio di Revisione 220, il Principio di Revisione internazionale ISA 220, il Principio di Revisione internazionale ISQC 1 e la "Guida per il controllo della qualità nei piccoli e medi studi professionali" [per gli approfondimenti riguardo i Principi si rimanda al Capitolo 3 del presente lavoro]. Infine verrà fatto un cenno ad una delibera e ad una Comunicazione Consob, con lo scopo di integrare l'analisi con degli aspetti che possono risultare utili alla comprensione dell'argomento oggetto di discussione. La delibera affronta il tema riguardante l'attività di antiriciclaggio "Disposizioni attuative in materia di adeguata verifica della clientela da parte dei revisori legali e delle società di revisione con incarichi di revisione su Enti di Interesse Pubblico"; la comunicazione riguarda invece i

(5) Principio di Revisione 200, par. 4. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri.

(6) AA.VV. Periodico "Amministrazione & Finanza", n.3/2012. Articolo di Alberto Pesenato: "Il controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile: il P.R. 220" Riferimento anche al Principio di Revisione 200, ed in particolare le regole da 14 a 21.

“Criteri generali per la determinazione dei corrispettivi spettanti alle società di revisione per lo svolgimento degli incarichi di revisione e certificazione”.

2.2. Il Decreto Legislativo n. 39/2010

Il D.Lgs. 39/2010⁽⁷⁾, attuativo della Direttiva 2006/43/CE⁽⁸⁾ relativa alla revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati, raccoglie in un unico decreto tutte le disposizioni sulla revisione legale, abroga alcuni testi di legge⁽⁹⁾, introduce una serie di novità (relative al controllo di qualità, ai documenti prodotti, ai requisiti di indipendenza, alla congruità dei corrispettivi ed alla quantità e qualità delle risorse impegnate) e coordina le disposizioni in materia di revisione contabile contenute nel Codice Civile, nel Testo unico dell’intermediazione finanziaria, nel Testo unico bancario e nel Codice delle assicurazioni private. Tale provvedimento attuativo interviene quindi sulla disciplina della revisione contabile nel rispetto dell’obiettivo di operare una sostanziale armonizzazione in materia di revisione legale dei conti (obiettivo posto dal legislatore comunitario). La nuova disciplina della revisione legale [in parte affrontata nel precedente Capitolo], prevista dal D.Lgs. 39/2010, si compone di 43 articoli suddivisi in 10 capi:

- I. Definizioni
- II. Abilitazione e formazione continua
- III. Registro
- IV. Svolgimento della revisione
- V. Disposizioni speciali riguardanti gli Enti di Interesse Pubblico
- VI. Controllo della qualità
- VII. Vigilanza
- VIII. Sanzioni amministrative e penali
- IX. Aspetti internazionali
- X. Modifiche e abrogazioni alla normativa vigente

(7) Decreto pubblicato in G.U. n. 68 del 23/03/2010, supplemento ordinario n. 58/L. Entrato in vigore il 7/04/2010.

(8) Direttiva pubblicata in G.U. Unione Europea, L. 517/99 del 09/06/2006, c.d. “direttiva revisione”. Trova origine nel libro verde del 1996 “Il ruolo, la posizione e la responsabilità del revisore legale dei conti nell’Unione Europea”, nella conseguente

Prevede inoltre:

- ✓ una parte generale: riguarda lo svolgimento dell'attività di revisione legale dei conti. Vi rientrano gli articoli da 9 a 15, Capo IV.
- ✓ una parte speciale: trova applicazione, in aggiunta a quanto sopra, per la revisione legale dei conti delle società che rientrano tra i c.d. "Enti di Interesse Pubblico". Vi rientrano gli articoli da 16 a 19, Capo V.

Non tutte le disposizioni contenute nel presente decreto hanno avuto un'efficacia immediata: ancora oggi siamo in attesa di specifici regolamenti attuativi da emanarsi a cura del Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob, riguardanti: la disciplina dell'esame di idoneità professionale e della formazione continua, la regolamentazione dell'indipendenza dei revisori e del controllo di qualità ed infine un decreto per i Principi di Revisione⁽¹⁰⁾. Una particolarità da sottolineare: il D.Lgs. 39/2010 introduce, al Capo I, il termine "revisione legale", intesa cioè come "la revisione dei conti annuali o dei conti consolidati effettuata in conformità alle disposizioni del presente decreto legislativo"⁽¹¹⁾. Si ritiene che il termine di cui sopra rappresenti un'evoluzione del controllo contabile⁽¹²⁾. Ai fini dell'oggetto della nostra trattazione, ovvero il Sistema di Controllo Interno della Qualità, l'attenzione deve essere posta sui Capi da V a VIII, relativi agli Enti di Interesse pubblico, al Controllo di qualità, all'attività di vigilanza ed al sistema delle sanzioni.

Comunicazione del 1998 "Revisione contabile nell'Unione Europea: prospettive future", nelle Raccomandazioni del 2000 e nel più ampio "piano di azione per i servizi finanziari." AA.VV. "Dura Lex", articolo di A. Negri-Clementi, Marzo 2010.

(9) Per le abrogazioni si veda l'art. 43 del D.Lgs. 39/2010, rubricato "Abrogazioni e disposizione finali e transitorie"

(10) http://www.revisori.it/Regolamenti_attuativi.pag [20/02/2014]

(11) "(...) ovvero, quando effettuata in un altro Stato membro dell'Unione Europea, alle disposizioni di attuazione della Direttiva 2006/43/CE vigenti in tale Stato membro." L. Marchi, "Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno", Giuffrè Editore, 2012, pag. 78.

(12) "Il concetto di "Revisione legale dei conti" introdotto dal Decreto Legislativo n. 39 del 2010 determina in alcuni casi l'abrogazione delle norme precedenti che facevano riferimento al Controllo contabile o alla Revisione contabile. In altri casi si realizza una semplice sostituzione delle locuzioni "revisione contabile" e "controllo contabile" con la nuova terminologia." L. Marchi, "Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno", Giuffrè Editore, 2012, pag. 114.

2.3. Il Principio di Revisione 220

Il Principio di Revisione 220⁽¹³⁾, intitolato “Il controllo della qualità del lavoro di revisione contabile”, stabilisce le regole di comportamento e fornisce una guida per il controllo di qualità del lavoro di revisione⁽¹⁴⁾; in particolare l’attenzione è posta sulle direttive e sulle procedure di controllo di qualità dei singoli incarichi di revisione. Inizialmente il principio detta una serie di definizioni, utili per comprendere il proseguito dello stesso: è considerato *revisore* la persona che ha la responsabilità conclusiva della revisione contabile; mentre per *società di revisione* si intende chiunque svolga l’attività di revisione contabile sia in forma di società che studio associato o come libero professionista. Un’ulteriore specificazione viene data in merito a cosa si intenda per *personale*: vi rientrano i soci e i dipendenti di una società di revisione compresi i terzi professionisti che collaborano allo svolgimento dell’incarico. Infine per *assistenti* intendiamo il personale che svolge un incarico di revisione diverso però dal revisore stesso. Affinché il lavoro di revisione sia condotto nel rispetto dei principi previsti, la società di revisione dovrà definire le direttive e le procedure di controllo della qualità. La natura, la tempistica e l’ampiezza di tali procedure dipenderanno dalla dimensione e dalla natura dell’attività, dalla distribuzione geografica, dalla struttura organizzativa e da come viene considerato il rapporto costi/benefici. Gli obiettivi verso cui devono tendere tali direttive e procedure sono:

- ✓ requisiti professionali, preparazione e competenza;
- ✓ assegnazione degli incarichi;
- ✓ direzione, supervisione e riesame del lavoro;
- ✓ consultazione;
- ✓ accettazione e mantenimento degli incarichi;

(13) Principio di Revisione 220, della Commissione Paritetica per i Principi di Revisione. Ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri in data 18 ottobre 2002 e 23 ottobre 2002.

(14) “Le direttive e le procedure da implementare devono indirizzare obiettivi ben precisi quali: requisiti professionali, preparazione e competenza, assegnazione degli incarichi, direzione, supervisione e riesame del lavoro, consultazione, accettazione e mantenimento degli incarichi, monitoraggio.” D. Bernardi, M. Difino, P. Martinotti, “Il controllo di qualità della revisione legale dei conti”, Egea, 2011.

✓ monitoraggio.

I requisiti professionali si riferiscono all'indipendenza, all'integrità, all'obiettività, alla riservatezza ed alla professionalità con cui deve essere svolta l'attività di revisione. Devono essere stabilite inoltre una serie di politiche e di procedure che assicurino, con ragionevole certezza, personale competente ed aggiornato in grado di svolgere gli incarichi di revisione con adeguato livello qualitativo. Le procedure per l'assegnazione degli incarichi devono prevedere che il lavoro di revisione sia assegnato a personale con adeguato livello di formazione e preparazione tecnica. Le attività di direzione, di supervisione e di riesame del lavoro si rendono necessarie per garantire che l'incarico sia svolto secondo i principi professionali e gli obblighi legali vigenti. Le procedure di consultazione dovranno invece garantire che, in caso di situazioni problematiche, siano effettuate adeguate consultazioni con persone esperte all'interno o all'esterno della società di revisione. Prima di procedere all'accettazione o al mantenimento di un incarico è necessario valutare il cliente, sia esso nuovo o già acquisito. Infine, con l'attività di monitoraggio si procede ad accertare, con controlli continui, l'adeguatezza e l'efficacia operativa delle direttive e delle procedure per il controllo della qualità. A livello di singolo incarico di revisione è necessario verificare che gli assistenti siano adeguatamente indirizzati, istruiti e seguiti. Devono inoltre essere informati sugli aspetti riguardanti il tipo di attività svolta dalla società e sugli eventuali problemi contabili o di revisione che possano andare ad influire sulla natura, sulla tempistica e sull'ampiezza delle procedure di revisione. Per trasmettere al personale le istruzioni dovranno essere redatti un apposito programma di revisione, nonché i preventivi di tempo e la pianificazione del lavoro stesso. Durante lo svolgimento del lavoro i responsabili della supervisione sono tenuti a seguirne l'avanzamento, a mantenersi informati sui problemi contabili di revisione significativi ed a risolvere qualsiasi discordanza sul giudizio professionale fra il personale, valutando il livello di consultazione necessario. Infine il lavoro eseguito da ciascun assistente deve essere riesaminato dal personale in possesso di una competenza superiore in modo da accertare che: il programma di revisione sia stato eseguito, il lavoro sia

stato adeguatamente documentato, eventuali problemi siano stati risolti, gli obiettivi siano stati raggiunti e che le conclusioni espresse siano conformi ai risultati emersi. Secondo il Principio di Revisione 220 gli aspetti fondamentali di un sistema di controllo della qualità sono i seguenti⁽¹⁵⁾:

- ✓ definizione delle direttive e delle procedure di controllo della qualità atte a garantire la conduzione del lavoro nel rispetto dei Principi di Revisione;
- ✓ rispetto dei principi di indipendenza, integrità, obiettività, riservatezza e professionalità;
- ✓ l'organico deve possedere un certo livello di competenza ed essere costantemente aggiornato in modo tale da far fronte alle responsabilità del revisore con la dovuta diligenza;
- ✓ il lavoro di revisione deve essere assegnato a personale che abbia un certo grado di preparazione tecnica e formazione richieste dalla natura dell'incarico stesso;
- ✓ l'incarico deve essere svolto con la dovuta diligenza da parte di persone in possesso dell'adeguato grado di preparazione e competenza richieste;
- ✓ laddove si renda necessaria, sarà intrapresa l'attività di consultazione sia interna che esterna alla società;
- ✓ le procedure di direzione, supervisione e riesame del lavoro devono garantire che il lavoro eseguito rispetti adeguati livelli qualitativi;
- ✓ infine dovrà essere prevista l'attività di monitoraggio continua per accertare l'adeguatezza e l'efficacia operativa delle direttive e delle procedure per il controllo della qualità.

Un sistema di controllo della qualità deve essere istituito al fine di conseguire una ragionevole sicurezza che siano rispettati i principi professionali, le disposizioni di legge ed i regolamenti e che la relazione emessa sia appropriata alle circostanze. Nella pagina seguente viene riportato un estratto della check list idonea ad assolvere gli obblighi imposti dal Principio di Revisione 220:

(15) D. Bernardi, M. Difino, P. Martinotti, "Il controllo di qualità della revisione legale dei conti", Egea, 2011.

1. Responsabile della qualità dell'incarico di revisione contabile

Descrizione	Sì	No	Rif. Flow chart	Note
Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità complessiva di ciascun incarico a lui assegnato.				

2. Principi etici applicabili

Descrizione	Sì	No	Rif. Flow chart	Note
Nel corso dell'incarico di revisione, il responsabile dell'incarico deve prestare attenzione, mediante l'osservazione e lo svolgimento di indagini per quanto necessario, alle evidenze di non conformità ai principi etici applicabili da parte dei membri del team.				
Indipendenza 11. Il responsabile dell'incarico è giunto ad una conclusione sulla conformità ai principi sull'indipendenza che si applicano all'incarico di revisione. A tal fine, il responsabile dell'incarico ha: a) acquisito le informazioni pertinenti dal soggetto incaricato della revisione e, ove applicabile, dagli altri soggetti appartenenti alla rete, per identificare e valutare circostanze e rapporti che costituiscono minacce all'indipendenza? Omissis...				

3. Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico

Descrizione	Sì	No	Rif. Flow chart	Note
12. Il responsabile dell'incarico si è assicurato che siano state eseguite procedure appropriate per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione? Le conclusioni raggiunte sono appropriate? Omissis...				

4. Assegnazione dei team di revisione

Descrizione	Sì	No	Rif. Flow chart	Note
14. Il responsabile dell'incarico si è assicurato che il team di revisione, ed eventuali esperti, possiedano				

complessivamente le competenze e la capacità appropriate per: consentire l'emissione di una relazione di revisione appropriata alle circostanze?

--	--	--	--

5. Svolgimento dell'incarico

Descrizione

15. Il responsabile dell'incarico si assume la responsabilità:

a) della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione in conformità ai principi professionali ed alle disposizioni di legge e regolamenti applicabili?

Omissis...

Riesame del lavoro

16. Il responsabile dell'incarico si assume la responsabilità che il riesame del lavoro sia svolto in conformità alle direttive ed alle procedure di riesame previste dal soggetto incaricato della revisione?

Omissis...

Sì	No	Rif. Flow chart	Note

6. Monitoraggio

Descrizione

Un sistema di controllo della qualità efficace include un processo di monitoraggio configurato per conseguire una ragionevole sicurezza che le direttive e le procedure del soggetto incaricato della revisione di tale sistema siano pertinenti, adeguate ed operino in modo efficace.

Omissis...

Sì	No	Rif. Flow chart	Note

7. Documentazione

Descrizione

Il revisore ha incluso nella documentazione della revisione contabile:

a) le problematiche identificate in riferimento alla conformità ai principi etici applicabili e le modalità con cui sono state risolte?

Omissis...

Sì	No	Rif. Flow chart	Note

2.4. Il Principio ISA 200

Il Principio di Revisione internazionale ISA 200⁽¹⁷⁾, intitolato “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali”, definisce gli obiettivi generali del revisore indipendente e spiega la natura e la portata di una revisione contabile, configurata in modo da consentire al revisore indipendente il raggiungimento di tali obiettivi. Ai fini della presente trattazione si ritiene prendere in considerazione tale principio in quanto rappresenta la base dei Principi di Revisione internazionali. Secondo tale principio la finalità della revisione contabile è quella di accrescere la fiducia degli utilizzatori del bilancio: per fare questo si rende necessaria l’espressione di un giudizio da parte del revisore in merito al bilancio. Gli obiettivi, di carattere generale, che il revisore è tenuto a raggiungere durante lo svolgimento della revisione sono i seguenti:

- ✓ acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi⁽¹⁸⁾ e che quindi consenta al revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto che il bilancio sia redatto in conformità al quadro normativo;
- ✓ emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni in conformità ai risultati ottenuti.

Le regole prevedono che il revisore svolga l’attività di revisione:

- ✓ nel rispetto dei principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all’indipendenza [Paragrafi A14-A17];
- ✓ con scetticismo professionale [Paragrafi A18-A22];
- ✓ esprimendo un giudizio professionale tramite la presentazione di elementi

(16) Esempio di check list estratta dal capitolo 33 del “Manuale del Revisore Legale” WKI, V edizione, Ipsoa 2012. “Ogni risposta NO corrisponde ad un punto da chiarire, e deve generare un commento da parte del responsabile dell’incarico. Se una risposta NO non comporta una carenza, essa va adeguatamente giustificata. La check list deve essere aggiornata ogni anno.”

(17) Principio di revisione pubblicato dall’International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB]. Tradotto in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e riprodotto con il permesso di IFAC (International Federation of Accountants).

(18) Gli errori significativi, secondo quanto previsto dallo stesso principio, possono essere dovuti a frodi e a comportamenti o eventi non intenzionali.

probativi sufficienti ed appropriati [Paragrafi A23-A52];

- ✓ svolga l'attività in conformità ai principi di revisione internazionali [Paragrafi A53-A76];

2.5. Il Principio ISA 220

Il Principio di Revisione internazionale ISA 220⁽¹⁹⁾, intitolato “ Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio”, tratta delle responsabilità specifiche del revisore con riferimento alle procedure di controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio. Inoltre, laddove applicabile, si riferisce anche al responsabile dell'attività di riesame della qualità dell'incarico. La particolarità dell'ISA 220 risiede nel fatto che tale principio deve essere letto congiuntamente ai principi etici applicabili⁽²⁰⁾ e si basa sul presupposto che il soggetto incaricato⁽²¹⁾ della revisione sia tenuto al rispetto dell'ISQC 1 ovvero di disposizioni nazionali che prevedono regole stringenti quanto quelle stabilite dallo stesso ISQC 1. L'obiettivo è quello di mettere in atto una serie di procedure, a livello di singolo incarico, per acquisire una ragionevole sicurezza che:

- ✓ l'attività di revisione sia svolta in conformità ai principi ed alle norme di legge vigenti;
- ✓ la relazione emessa sia appropriata.

Il Principio si sviluppa sulla base di 25 regole di 35 linee guida così raggruppate:

- ✓ responsabile della qualità dell'incarico di revisione contabile;
- ✓ principi etici applicabili;

(19) Principio di revisione pubblicato dall'International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB] nel 2004. Tradotto in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e riprodotto con il permesso di IFAC (International Federation of Accountants).

(20) In particolare deve essere letto congiuntamente al Principio ISA 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali” Si veda il paragrafo 2.4. del presente lavoro.

(21) Secondo l'autore Alberto Pesenato: la definizione di “soggetto incaricato” data dai principi etici applicabili differisce da quella prevista dall'IFAC che definisce tale soggetto come “un singolo professionista, un'entità o una società costituita da professionisti contabili; un'entità che controlla tali soggetti mediante la proprietà, la direzione o con altre modalità; un'entità controllata da tali soggetti mediante la proprietà, la direzione o con altre modalità.” AA.VV Periodico “Amministrazione & Finanza”, n.3/2012, articolo di Alberto Pesenato: “Il controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile: il P.R. 220”

- ✓ accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente dell'incarico di revisione;
- ✓ assegnazione dei team di revisione;
- ✓ svolgimento dell'incarico;
- ✓ monitoraggio;
- ✓ documentazione.

2.6. Il Principio ISQC 1

Il Principio di Revisione internazionale ISQC 1⁽²²⁾, intitolato “Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un’informazione e servizi connessi⁽²³⁾”, tratta delle responsabilità che il soggetto abilitato⁽²⁴⁾ ha in merito al sistema di controllo della qualità, focalizzando l’attenzione sull’organizzazione del revisore. Il principio si applica a tutti i soggetti abilitati costituiti da professionisti contabili ed indica l’obiettivo da perseguire e le regole da seguire per il suo raggiungimento. Lo scopo⁽²⁵⁾ è quello di far istituire e mantenere, al soggetto abilitato della revisione, un sistema di controllo della qualità in modo tale da poter conseguire una ragionevole certezza che:

- ✓ il soggetto abilitato alla revisione ed il personale stiano operando nel rispetto dei principi professionali e delle disposizioni di legge e dei regolamenti applicabili;
- ✓ le relazioni emesse siano appropriate alle circostanze.

Il principio si compone di ben 59 regole e 75 di linee guida che possono essere così riassunte⁽²⁶⁾:

- ✓ applicazione e conformità delle regole pertinenti;
- ✓ elementi di un sistema di controllo della qualità;

(22) Principio pubblicato dall’International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB] in lingua inglese. Tradotto in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e riprodotto con il permesso di IFAC (International Federation of Accountants).

(23) Con il termine “servizi connessi” ci riferiamo alle procedure di verifica richieste dal committente.

- ✓ responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato;
- ✓ principi etici applicabili;
- ✓ accettazione e mantenimento dell'incarico presso il cliente;
- ✓ risorse umane;
- ✓ svolgimento dell'incarico;
- ✓ attività di monitoraggio;
- ✓ documentazione.

Le regole tendono a sancire il principio da applicare, mentre le linee guida indicano le spiegazioni per porre in essere le regole stesse: spiegano con maggior dettaglio il significato di una regola ed includono esempi di direttive e procedure che possono essere appropriate alle circostanze. L'applicazione dell'ISQC 1 è in grado quindi di fornire una maggiore sicurezza circa l'operato del revisore: conformità ai principi professionali, corretta applicazione ed espressione di un giudizio corretto in merito all'attendibilità del bilancio. Di seguito viene riportato un estratto della check list idonea ad assolvere gli obblighi imposti dal Principio internazionale ISQC 1:

[Tavola 2] (27)

1. Applicazione e conformità delle regole pertinenti

Descrizione

Il personale del soggetto abilitato che ha la responsabilità di istituire e mantenere il sistema di controllo della qualità deve acquisire la comprensione del testo completo dell'ISQC 1.

Si	No	Rif. Flow chart	Note

2. Elementi di un sistema di controllo della qualità

Descrizione

È stato istituito ed è in vigore un sistema di controllo della qualità che includa direttive e procedure relative a ciascuno dei seguenti elementi:

- a) le responsabilità apicali per la qualità?
- b) i principi etici applicabili?
- c) l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici?
- d) le risorse umane?
- e) lo svolgimento dell'incarico?

Si	No	Rif. Flow chart	Note

f) il monitoraggio?

--	--	--	--

3. Responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato

Descrizione	Sì	No	Rif. Flow chart	Note
Sono state stabilite direttive e procedure configurate per promuovere al suo interno una cultura che riconosca che la qualità è essenziale nello svolgimento degli incarichi? Omissis...				

4. Principi etici applicabili

Descrizione	Sì	No	Rif. Flow chart	Note
Sono in essere direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che tutti i collaboratori rispettino i principi etici applicabili?				

5. Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi

Descrizione	Sì	No	Rif. Flow chart	Note
Si sono emesse direttive e procedure per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici, configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che l'organizzazione pone in essere o mantiene unicamente i rapporti e gli incarichi per i quali: a) dispongano le competenze per svolgere l'incarico e abbiano la possibilità di svolgerlo, inclusi la disponibilità di tempo e di risorse? b) siano in grado di rispettare i principi etici applicabili? Omissis...				

6. Risorse umane

Descrizione	Sì	No	Rif. Flow chart	Note
1. Si sono adottate direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza di avere sufficiente personale con le competenze, le capacità e l'impegno al rispetto dei principi etici, necessari per: a) svolgere gli incarichi in conformità ai principi professionali ed alle disposizioni di legge e regolamenti ap-				

plicabili?

b) consentire di emettere le relazioni appropriate alle circostanze?

7. Svolgimento dell'incarico

Descrizione

2. Le direttive e le procedure sulla responsabilità del riesame del lavoro sono state stabilite sulla base del principio che il lavoro dei membri meno esperti del team sia riesaminato da quelli più esperti?

Omississ...

Sì	No	Rif. Flow chart	Note

8. Monitoraggio

Descrizione

1. È istituito un processo di monitoraggio configurato per conseguire una ragionevole sicurezza che le direttive e le procedure del sistema di controllo della qualità siano pertinenti, adeguate ed operino in modo efficace? Tale processo:

a) comprende un'analisi ed una valutazione continue del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato, inclusa l'ispezione, su base ciclica, di almeno uno tra gli incarichi conclusi da ciascun responsabile?

Omississ...

Sì	No	Rif. Flow chart	Note

(24) Secondo il Principio stesso è da intendersi per soggetto abilitato alla revisione “il revisore legale, come singolo professionista o come membro di un organo societario, una società di revisione legale o un'altra entità abilitata alla revisione e costituita da professionisti contabili.”

(25) Principio ISQC 1.

(26) AA.VV. “Amministrazione e Finanza” n. 4/2012. Articolo di Alberto Pesenato: “La revisione legale e il controllo della qualità: il P.R. ISQC 1”

(27) Esempio di check list estratta dal capitolo 33 del “Manuale del Revisore Legale” WKI, V edizione, Ipsoa 2012. “Ogni risposta NO corrisponde ad un punto da chiarire, e deve generare un commento da parte del responsabile dell'incarico. Se una risposta NO non comporta una carenza, essa va adeguatamente giustificata. La check list deve essere aggiornata ogni anno.”

2.7. La Guida al controllo della qualità nei piccoli e medi studi professionali

Nell'ambito del controllo di qualità del lavoro di revisione è possibile rinvenire anche alcune linee guida dettate appositamente per gli studi professionali medi e piccoli: è quanto previsto dall'IFAC⁽²⁸⁾ con la “Guida al controllo della qualità nei piccoli e medi studi professionali”⁽²⁹⁾, giunta alla sua terza edizione. Con la presente Guida è possibile, per gli studi di dimensioni minori, realizzare un sistema di controllo della qualità conforme al Principio ISQC 1, in modo proporzionato rispetto alle esigenze ed alle risorse dello studio stesso. L'obiettivo è quello di salvaguardare e migliorare la qualità della performance relativa alla gestione di un soggetto abilitato nel suo complesso: dal momento che un soggetto abilitato alla revisione presenta una struttura di piccole dimensioni, è possibile che solo una persona sia chiamata a svolgere la maggior parte delle funzioni necessarie all'applicazione del sistema di controllo della qualità; si potrebbe perfino decidere di impiegare una persona qualificata esterna in grado di fornire tale servizio. Con il termine “piccoli e medi studi professionali (PMS)”, la Guida fa riferimento agli “studi professionali contabili o soggetti abilitati alla revisione che presentano le seguenti caratteristiche generali”:

- ✓ i clienti sono per la maggior parte piccole e medie imprese o imprese di dimensioni minori;
- ✓ è previsto l'utilizzo di risorse esterne in modo da integrare le risorse tecniche interne limitate;
- ✓ numero limitato di personale professionale⁽³⁰⁾.

Da un punto di vista strutturale la Guida si suddivide in tre macro parti: nella prima parte si ha il richiamo di quanto contenuto nel Principio internazionale

(28) IFAC: International Federation of Accountants. “Consiste in un'organizzazione internazionale al servizio del pubblico interesse: il suo compito è quello di rafforzare la professione contabile in ogni parte del mondo contribuendo così allo sviluppo di economie internazionali forti.” <http://www.ifac.org/> [16/02/2014]

(29) La “Guida” è stata predisposta dalla Small and Medium Practices Committee (con sede a New York) dell'International Federation of Accountants [IFAC] nell'agosto del 2011. È stata tradotta in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (con sede a Roma) e riprodotta con il permesso di IFAC. Per la consultazione integrale si rimanda all'indirizzo: <http://www.ifac.org/publications>

ISQC 1; nella seconda e terza parte troviamo invece due modelli per il controllo della qualità relativi rispettivamente: uno al singolo professionista con personale costituito da non professionisti, l'altro ad un soggetto abilitato con 2-5 partner. Vediamo ora le principali caratteristiche di ciascun Manuale. Nell'ambito del sistema di controllo della qualità è il professionista stesso ad esercitare la massima autorità ed essere il principale responsabile. Prende inoltre le decisioni su tutte le questioni fondamentali riguardanti l'attività professionale. Con riferimento a questo specifico Manuale le figure dirigenziali di maggior rilievo che emergono sono:

- ✓ il singolo professionista: è proprietario e dirigente del soggetto abilitato;
- ✓ il responsabile del Riesame della qualità dell'incarico: inteso come qualsiasi professionista incaricato di svolgere il riesame;
- ✓ il responsabile delle Risorse Umane: è la persona responsabile di tutte le funzioni legate alle risorse umane.

Il Manuale relativo al soggetto abilitato con 2-5 partner prevede che sia il Managing Partner (MP) ad essere l'autorità massima e ad avere la responsabilità del sistema di controllo della qualità. Laddove il soggetto abilitato abbia due o tre partner, ed è quindi meno probabile la presenza di un Managing Partner, la responsabilità potrebbe essere condivisa tra i membri del comitato direttivo o del consiglio di amministrazione o attribuita ai diversi partner a rotazione. I ruoli dirigenziali che emergono in questo specifico Manuale sono:

- ✓ il Managing Partner: è il responsabile del monitoraggio dell'efficacia del lavoro svolto dagli altri autori dirigenziali;
- ✓ il responsabile del Riesame della Qualità dell'incarico: inteso come qualsiasi professionista che è chiamato a svolgere la funzione di riesame;
- ✓ il responsabile dell'Etica: rappresenta la persona che deve essere consultata e che deve fornire le risposte su tutte le questioni legate

(30) Con questo termine la Guida sta ad indicare: se ci riferiamo al singolo professionista "il personale che svolge funzioni tecniche relative agli incarichi a supporto del professionista stesso, escludendo chi svolge solo funzioni non tecniche ma semplicemente amministrative." Riferendoci invece ad un soggetto abilitato con 2-5 partner "professionisti diversi dai partner, tra i quali rientrano gli eventuali esperti di cui il soggetto abilitato si avvale."

all'etica (indipendenza, conflitto di interessi, privacy e riservatezza);

- ✓ il responsabile delle Risorse Umane: è la persona responsabile di tutte le funzioni legate alle risorse umane.

I punti comuni ai due Manuali sono: l'obiettivo che il soggetto abilitato si prefigge è quello di “stabilire, mantenere, monitorare e far rispettare un sistema di controllo della qualità che soddisfi le regole stabilite dall'ISQC 1”⁽³¹⁾. Tutti i membri del personale professionale, assieme al singolo professionista o assieme ai partner, sono comunque responsabili dell'applicazione delle direttive sul controllo della qualità del soggetto abilitato, anche se con diverso grado. Il messaggio predominante, per il singolo professionista, per i partner e per i membri è l'impegno per la qualità, l'incoraggiamento e la promozione del personale professionale. Inoltre, confrontando i contenuti dei due Manuali con il contenuto del Principio ISQC 1 emerge come alcuni paragrafi di quest'ultimo non siano necessari⁽³²⁾ ai fini del controllo della qualità per il singolo professionista e per il soggetto abilitato con 2-5 partner: i paragrafi 1-10 in cui vengono presentati l'oggetto, l'ambito di applicazione e la data di entrata in vigore sono da ritenersi non necessari; i paragrafi 13-17 riguardanti l'applicazione, la conformità alle regole e gli elementi del sistema di controllo della qualità sono ritenuti impliciti nell'esistenza e nel contenuto dei Manuali stessi ed infine il paragrafo 54 è ritenuto non necessario in quanto si applica solamente ai soggetti appartenenti ad una rete⁽³³⁾.

2.8. La delibera Consob in materia di Antiriciclaggio

La Consob, con la delibera n. 18802/2014⁽³⁴⁾, ha predisposto l'adozione del provvedimento in merito alle “disposizioni attuative in materia di adeguata

(31) “Guida al controllo della qualità nei piccoli e medi studi professionali” Terza edizione. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

(32) Guida al controllo della qualità nei piccoli e medi studi professionali rispettivamente a pag. 25 del Manuale per il singolo professionista e a pag. 32 del Manuale per il soggetto abilitato con 2-5 partner.

(33) Il Principio ISQC 1 definisce “soggetto appartenente alla rete” un revisore legale, una società di revisione legale o altro soggetto o entità, che appartiene alla stessa rete del soggetto abilitato. Per “rete”: una struttura più ampia che è finalizzata alla cooperazione e che persegue la condivisione degli utili o dei costi o che sia riconducibile ad una proprietà, un controllo o una direzione comune.

verifica della clientela da parte dei revisori legali e delle società di revisione con incarichi di revisione su Enti di Interesse Pubblico, ai sensi dell'articolo 7, comma 2, del Decreto Legislativo 21 novembre 2007, n. 231⁽³⁵⁾”. In particolare l’art. 7, comma 2 del D.Lgs. 231/2007 prevede che “nel rispetto delle finalità e nell'ambito dei poteri regolamentari previsti dai rispettivi ordinamenti di settore, le Autorità di vigilanza, d'intesa tra di loro, emanano disposizioni circa le modalità di adempimento degli obblighi di adeguata verifica del cliente, l'organizzazione, la registrazione, le procedure ed i controlli interni volti a prevenire l'utilizzo degli intermediari e degli altri soggetti che svolgono l’attività finanziaria di cui all'articolo 11 e di quelli previsti dall'articolo 13, comma 1, lettera a), a fini di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo. Per i soggetti di cui all'articolo 13, comma 1, lettera a), contemporaneamente iscritti al registro dei revisori, tali disposizioni sono emanate dalla Consob. Per i soggetti di cui all'articolo 11, comma 2, lettera a), tali disposizioni sono emanate dalla Banca d'Italia”. La delibera Consob, adottata d’intesa con Banca d’Italia e Ivass, prevede l’obbligo per i revisori di effettuare una lista della propria clientela con l’eventuale identificazione dei profili più a rischio: infatti i revisori, durante la loro attività professionale, sono obbligati a svolgere un’adeguata verifica della clientela in modo proporzionale al rischio di riciclaggio dei proventi di azioni criminose e di finanziamento del terrorismo⁽³⁶⁾. Il rischio di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo possono essere così definiti: “rappresentano fenomeni criminali che, anche in virtù della loro possibile dimensione transnazionale, costituiscono una grave minaccia per l'economia legale e possono determinare effetti destabilizzanti soprattutto per il sistema bancario e finanziario”⁽³⁷⁾. I dati che devono essere acquisiti, per effettuare

(34) Pubblicata in G.U. Serie Generale n.51 del 3/03/2014. Per visionare l’intero documento si rimanda al sito internet della Consob: http://www.consob.it/main/aree/novita/consultazione_revisori_20130926_esiti.htm?symbblink=/main/regolamentazione/consultazioni/ln_consultazioni_chiuse.html [06/03/2014]

(35) D.Lgs. 231/2007: attuazione della Direttiva 2005/60/CE concernente la prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo nonché della Direttiva 2006/70/CE che ne reca misure di esecuzione e successive modificazioni e integrazioni.

(36) AA.VV. Il Sole 24 Ore - Norme e Tributi, articolo di Razzante “Per i revisori test «adeguata verifica»”, pag. 31. Si veda anche: AA.VV. Italia Oggi, articolo di D’Alessio “Antiriciclaggio, adeguata verifica proporzionata”, pag. 22.

un'adeguata verifica, sono quelli che riguardano il titolare effettivo e quelli inerenti lo scopo e la natura della prestazione professionale. Tutte le informazioni acquisite devono essere conservate in formato cartaceo o elettronico per poterle esibire alle autorità di vigilanza e dimostrare così le procedure di verifica adottate.

2.9. Comunicazione Consob n. 96003556/1996

Con la presente Comunicazione Consob⁽³⁸⁾ sono stati stabiliti i nuovi criteri generali che le società di revisione iscritte all'Albo Speciale devono seguire per la determinazione dei corrispettivi relativi agli incarichi di revisione e certificazione previsti da norme di legge o regolamentari. Al fine di assicurare il rispetto delle regole tecniche che governano la materia, particolare rilievo assumono i criteri generali correlati alla fissazione del numero delle ore di revisione: l'adeguatezza delle ore stimate incide direttamente sulla qualità del lavoro di revisione e costituisce un elemento essenziale per la valutazione dell'idoneità tecnica del revisore. In particolare, i corrispettivi spettanti alla società di revisione dovranno essere stabiliti sulla base delle caratteristiche della società revisionata e garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori svolti e l'indipendenza del revisore stesso. Innanzitutto le ore impiegate devono essere parametrize alla dimensione aziendale: così facendo a dimensione crescente corrisponderà un numero di ore progressivamente maggiore. In questo modo il rischio di revisione risulterà proporzionale alle grandezze patrimoniali ed economiche della società revisionata. Oltre che ad essere parametrize alla dimensione aziendale, le risorse impiegate nell'attività di revisione dovranno essere qualitativamente e quantitativamente idonee al raggiungimento dell'obiettivo prefissato. Per quanto riguarda le qualifiche professionali usualmente impiegate dalle società di revisione, il mix del team impiegato potrà risultare dall'applicazione del presente prospetto⁽³⁹⁾:

(37) <http://www.compliancenet.it/content/cos-e-l-antiriciclaggio> [06/03/2014]

(38) http://www.consob.it/main/documenti/bollettino_normativa_ante_98/96003556.htm [06/03/2014]

(39) Mix professionale suggerito anche da Assirevi con il Provvedimento n. 7979, punto 31, pag.7.

- ✓ PARTNER 4 - 7 %
- ✓ MANAGER 14 - 17 %
- ✓ SENIOR 25 - 35 %
- ✓ ASSISTANT 41 - 57 %

La Comunicazione prevede che la proposta di servizi professionali, per le società di revisione iscritte all'Albo Speciale, debba essere formalizzata secondo il seguente schema proposto [Tavola 3]:

1) Oggetto delle proposta
2) Natura dell'incarico
3) Modalità di svolgimento dell'incarico
4) Personale impiegato, tempi, corrispettivi ed altre spese accessorie della revisione
5) Aggiornamento del compenso spettante alla società di revisione
6) Situazioni di incompatibilità
7) Relazione di certificazione
8) Lettera di suggerimenti
9) Corrispettivi relativi ai lavori di revisione sulle società partecipate
Data e firma della proposta

[Tavola 3]

CAPITOLO 3

ASPETTI ORGANIZZATIVI DEL CONTROLLO DI QUALITÀ

3.1. L'organizzazione delle risorse umane

L'attività di revisione deve essere organizzata in modo da garantire il raggiungimento degli obiettivi previsti, perseguendo, al tempo stesso, criteri di qualità. Qualità che può essere raggiunta solo se le modalità di svolgimento e di organizzazione del lavoro di revisione risultano essere conformi ai principi professionali, alle disposizioni di legge ed ai regolamenti applicabili. Con riferimento all'organizzazione delle risorse umane, il soggetto abilitato⁽¹⁾ alla revisione legale deve adottare delle procedure di assunzione, impiego e di progressione della carriera dei collaboratori adeguandole ai Principi di Revisione ISA 200 – 220 – ISQC 1. Un primo strumento utile al raggiungimento di tale scopo è la Tavola A⁽²⁾, di seguito illustrata, riguardante la suddivisione delle categorie professionali interne al team di revisione:

[Tavola A]

Livello	Qualifica e responsabilità	Età Approssimativa	Esperienza: progressione di carriera (anni dall'inizio)
Assistente II (Junior assistant)	Laureato, senza alcuna esperienza, al primo impiego.	24	Nessuna
Assistente I (Senior assistant)	Laureato, limitata esperienza contabile.	25-26	1-2 anni
Staff Accountant	Responsabile presso il cliente per lavori minori.	26-27	2-3 anni
Senior II	Responsabile presso il cliente della conduzione del lavoro.	28-29	3-4 anni
Top Senior (Senior I)	Responsabile presso il cliente per lavori complessi.	29-30	4-5 anni
Supervisor e Manager	Piena responsabilità del revisore che riporta direttamente al socio. Per diventare Manager è necessaria l'iscrizione ad un albo professionale.	30-34	5-8 anni

(1) *Soggetto abilitato*: "revisore legale, come singolo professionista o come membro di un organo societario, una società di revisione legale o un'altra entità abilitata alla revisione e costituita da professionisti contabili." AA.VV. Periodico "Amministrazione & Finanza", n.3/2011. Articolo di Alberto Pesenato: "Revisione legale e controllo qualità: le risorse umane"

(2) AA.VV. Periodico "Amministrazione & Finanza", n.3/2011. Articolo di Alberto Pesenato: "Revisione legale e controllo qualità: le risorse umane", pag. 19.

Le categorie sopra elencate fanno riferimento al grado di preparazione del professionista: competenza professionale specifica, costante aggiornamento, diligenza, integrità ed indipendenza sono le caratteristiche richieste e pretese nello svolgimento della professione di Revisore Legale. L'aspirante revisore, in linea con quanto richiesto dalla Direttiva 43/2006/CE⁽³⁾, viene valutato sulla base:

- ✓ della conoscenza tecnica e della capacità di analisi e di sintesi;
- ✓ dell'organizzazione, amministrazione, coordinamento e supervisione del lavoro;
- ✓ delle relazioni con i colleghi, direzione e sviluppo;
- ✓ del rapporto con il cliente;
- ✓ delle caratteristiche personali.

Vediamo ora quali sono i doveri e le responsabilità, previste, per ogni livello⁽⁴⁾:

Junior Assistant: è impiegato presso il cliente sotto la guida, la responsabilità e la supervisione di un altro membro dello staff avente adeguata preparazione. Svolge lavori specifici di controllo in aree come la cassa, l'inventario fisico e/o contabile, i clienti, le paghe, ecc.

Staff Accountant: prende in carico la responsabilità completa di intere aree o procedure o di piccoli lavori di revisione. Dovrebbe essere in grado di stendere punti completi ed appropriati della lettera alla direzione e della relazione di revisione quando il lavoro lo richiede.

Senior: assume la piena responsabilità del lavoro svolto presso il cliente e degli incarichi che richiedono la gestione di 2-5 assistenti. Risponde direttamente al supervisor o al dirigente per tutti i problemi inerenti il mandato affidatogli.

Supervisor: assume complete e pesanti responsabilità per il lavoro di tutti i giorni anche a livello di dirigente.

Manager: è in grado di sviluppare, motivare e consigliare i collaboratori nei migliori dei modi. È responsabile nei confronti dei soci della società e risponde

(3) Direttiva 2006/43/CEE, in G.U. Unione Europea, L.517/99 del 09/06/2006, c.d. "direttiva revisione": attuata nell'ordinamento italiano con il Decreto Legislativo n. 39 del 27/01/2010.

(4) AA.VV. Periodico "Amministrazione & Finanza", n.3/2011. Articolo di Alberto Pesenato: "Revisione legale e controllo qualità: le risorse umane", pagg.20-29.

direttamente di un certo numero di clienti.

Il mix professionale suggerito da Assirevi⁽⁵⁾ nell'impiego delle risorse umane presso il cliente può essere così illustrato:

[Tavola B] (6)

Qualifica professionale	Tempo minimo	Tempo massimo
Partner (socio)	4%	7%
Manager (dirigente)	14%	17%
Senior (responsabile)	25%	35%
Assistant (assistente)	41%	57%

L'implementazione di procedure e processi di assunzione efficaci permettono al soggetto abilitato di selezionare persone dotate di integrità che siano in grado di sviluppare le competenze e le capacità necessarie allo svolgimento del lavoro.

Tali competenze possono essere acquisite in diversi modi:

- ✓ formazione professionale;
- ✓ sviluppo professionale continuo;
- ✓ esperienza lavorativa;
- ✓ coaching⁽⁷⁾ da parte del personale con maggiore esperienza del team;
- ✓ formazione sul tema dell'indipendenza.

Per il revisore un ulteriore obiettivo da perseguire, relativamente all'organizzazione delle risorse umane, è quello di dare la possibilità ad

(5) Assirevi: Associazione Italiana Revisori Contabili: "associazione privata senza scopo di lucro fondata nel 1980. L'Associazione è iscritta nel Registro delle persone giuridiche della Prefettura di Milano. Possono aderire all'associazione le società di revisione operanti in Italia iscritte al Registro di cui all'art.6 e ss. D.Lgs. 39/2010 e relative disposizioni attuative. Assirevi riunisce oggi 14 società di revisione, che costituiscono la maggior parte delle società di revisione che effettuano la revisione di Enti di Interesse Pubblico. Assirevi promuove e realizza l'analisi scientifica di supporto all'adozione dei principi di revisione (norme etico professionali, norme tecniche di svolgimento della revisione contabile e norme di stesura della relazione di revisione), nonché lo studio dell'evoluzione della legislazione e della regolamentazione. Oltre che di problematiche di interesse generale per l'attività di revisione, si impegna nella risoluzione di problematiche professionali, giuridiche e fiscali di comune interesse degli associati." <http://www.assirevi.it/index.php?template=statiche/associazione.php> [30/11/2013]

(6) A meno che non si tratti di un revisore legale individuale, il gruppo di lavoro si compone di: "un socio (partner), che è il responsabile assoluto del mandato, all'interno della società, nei confronti del cliente e verso i terzi; un dirigente (manager), che è responsabile verso il socio dell'esecuzione del lavoro, della pianificazione, dei programmi, ecc; uno o due revisori (senior), che rispondono al dirigente, svolgono i lavori più importanti e seguono il lavoro degli assistenti; un primo ed un secondo assistente che eseguono i controlli loro affidati in base ad un programma di revisione dettagliato." Alberto Pesenato: "Manuale del Revisore Legale. La revisione contabile per le imprese industriali, commerciali e PMI", Editore IPSOA, V edizione, 2012.

(7) *Coaching*: strategia di formazione che, partendo dall'esperienza di ciascuno, si propone di operare un cambiamento, una trasformazione che possa migliorare e amplificare le proprie potenzialità per raggiungere obiettivi personali, di team e manageriali. <http://it.wikipedia.org/wiki/Coaching> [30/11/2013]

ogni collaboratore di esprimere il massimo delle capacità, al meglio delle proprie caratteristiche personali, sul concetto base che: ogni collaboratore è potenziale socio; ogni collaboratore ambisce a diventare socio e revisore legale. Solo così è possibile proporre al cliente un servizio di ottima qualità e dare alla società un'immagine professionale di alto livello. Il metodo di valutazione delle performance da seguire si compone di una valutazione scritta della prestazione effettuata che viene preparata e discussa con il superiore diretto e di una review dell'insieme delle valutazioni e delle necessità per avanzare di carriera con un manager. Con la valutazione si confronta il lavoro svolto con le aspettative e con quanto previsto dai principi contabili di revisione. Alcune delle maggiori carenze rilevate⁽⁸⁾, in sede di valutazione, sono:

- ✓ inserimento di carte di lavoro inutili;
- ✓ budget dei tempi non completato;
- ✓ mancato aggiornamento del dossier permanente;
- ✓ assenza della spiegazione dei simboli (tick marks) utilizzati per le spunte;
- ✓ circolarizzazioni: sommario incompleto.

3.2. Il controllo della qualità sul singolo incarico di revisione

Il principio di revisione a cui fare riferimento per il controllo della qualità sul singolo incarico di revisione è il principio ISA 220⁽⁹⁾ intitolato “Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio”. Il principio tratta delle responsabilità specifiche che fanno capo al revisore riguardanti le procedure di controllo della qualità dell'incarico di revisione stesso. Si basa sul presupposto che il soggetto incaricato della revisione sia tenuto al rispetto del principio internazionale ISQC 1 ovvero di disposizioni nazionali in materia. L'obiettivo che il revisore si prefigge, secondo tale principio, è quello di mettere in atto procedure che gli consentano, ai fini del controllo di qualità sul singolo incarico, di acquisire una ragionevole sicurezza che:

(8) AA.VV. Periodico “Amministrazione & Finanza”, n.4/2011. Articolo di Alberto Pesenato: “Controllo qualità nella revisione: valutare le risorse umane”, Tavola 2 “Principali carenze rilevate”, pag. 47.

- ✓ la revisione contabile sia conforme ai principi professionali ed alle disposizioni di legge e regolamenti applicabili;
- ✓ la relazione di revisione sia appropriata alle circostanze.

I punti chiave⁽¹⁰⁾ su cui focalizzare l'attenzione nel proseguo del capitolo sono relativi alle responsabilità spettanti al responsabile dell'incarico⁽¹¹⁾:

- ✓ responsabilità della qualità complessiva di ciascun incarico a lui assegnato;
- ✓ prestare attenzione alle evidenze di non conformità ai principi etici applicabili ed alla conformità ai principi di indipendenza;
- ✓ verificare la correttezza delle procedure per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente;
- ✓ prestare attenzione alle competenze ed alle capacità del team di revisione;
- ✓ responsabilità della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico.

Affinché il sistema di controllo interno della qualità risulti efficiente è necessario innanzitutto minimizzare i conflitti di interesse tra la società sottoposta a controllo ed il soggetto incaricato alla revisione. Laddove l'indipendenza del revisore rischi di essere compromessa si renderà necessario adottare misure volte a ridurre tali rischi; se questi sono di particolare rilevanza la revisione non potrà essere effettuata. Per capire il concetto di indipendenza⁽¹²⁾ si ritiene possa essere utile il richiamo alla definizione data dall'IFAC⁽¹³⁾, seguita anche dal SEC⁽¹⁴⁾, che distingue il requisito in due punti:

(9) Principio ISA 220: principio di revisione pubblicato dall'International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB] nel 2004. Tradotto in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e riprodotto con il permesso di IFAC (International Federation of Accountants).

(10) Tratti dal Principio internazionale ISA 220.

(11) *Responsabile dell'incarico*: "revisore legale, partner o altra persona che è responsabile dell'incarico di revisione e del suo svolgimento, nonché della relazione emessa." Principio ISA 220, paragrafo 7-a), pag.4.

(12) "Si parla, dunque, di due diverse tipologie di indipendenza che devono sussistere contemporaneamente nella figura del revisore legale, affinché possa svolgere correttamente il suo lavoro, ovvero l'indipendenza formale (legale) e quella di tipo sostanziale (mentale). (...) In particolare l'indipendenza formale o legale consiste nel riconoscimento di una condizione oggettiva in base alla quale il revisore è riconosciuto indipendente. (...) L'indipendenza mentale consiste invece in un atteggiamento intellettuale del revisore legale che deve essere in grado di isolare gli elementi realmente utili ai fini della conduzione del suo operato, escludendo tutti i fattori che possono essere considerati estranei alla sua attività di revisore legale dei conti." L. Marchi, "Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno", Giuffrè Editore 2012, pagg.92-93.

- ✓ indipendenza di fatto
- ✓ indipendenza in apparenza

In relazione a quanto esposto sopra, il D.Lgs. 39/2010, all'art.10, parla di due diverse tipologie di indipendenza che devono sussistere contemporaneamente in capo al revisore, indipendenza legale (o formale) e indipendenza mentale (o sostanziale). La prima consiste nell'assenza di condizioni di incompatibilità legale; la seconda, di carattere sia oggettivo che soggettivo, deve sussistere per tutta la durata dell'incarico di revisione. Si ha indipendenza formale quando un terzo soggetto, ragionevole ed informato, è in grado di mettere in dubbio le capacità del revisore di condurre l'incarico in modo obiettivo. L'indipendenza mentale consiste invece in un atteggiamento intellettuale del revisore, che deve essere in grado di isolare gli elementi realmente utili ai fini del lavoro, escludendo tutto ciò che risulti essere estraneo all'attività di revisione. Requisito, quest'ultimo, che risulta difficile da analizzare, in quanto strettamente collegato con elementi culturali e personali del revisore stesso. Se l'indipendenza è rispettata ecco che l'incarico di revisione è svolto con integrità (onestà intellettuale, equità e sincerità) ed obiettività e nell'assenza di ogni interesse con la società cliente, i relativi soci, gli amministratori e i dirigenti⁽¹⁵⁾ e nel rispetto di quanto previsto dall'art.10 del D.Lgs. 39/2010: “il revisore o la società di

(13) “(A)Independence of mind: the state of mind that permits the expression of a conclusion without being affected by influences that compromise professional judgment, thereby allowing an individual to act with integrity and exercise objectivity and professional skepticism. B) Independence in appearance: the avoidance of facts and circumstances that are so significant that a reasonable and informed third party would be likely to conclude, weighing all the specific facts and circumstances, that a firm’s, or a member of the audit team’s, integrity, objectivity or professional skepticism has been compromised.” IFAC: International Federation of Accountants. “Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, New York, www.ifac.org, 2010. [10/09/2013]

(14) “Independence generally is understood to refer to a mental state of objectivity and lack of bias. The amendments retain this understanding of independence and provide a standard for ascertaining whether the auditor has the requisite state of mind. The first prong of the standard is direct evidence of the auditor’s mental state: independence in fact. The second prong recognizes that generally mental states can be assessed only through observation of external facts; it thus provides that an auditor is not independent if a reasonable investor, with knowledge of all relevant facts and circumstances, would conclude that the auditor is not capable of exercising objective and impartial judgment.” SEC: Securities and Exchange Commission. www.sec.gov/rules/final/33-7971.htm. [11/09/2013]

(15) L. Marchi, “Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno”, Giuffrè Editore, 2008.

revisione che effettuano la revisione legale dei conti di una società devono essere indipendenti da questa e non devono essere in alcun modo coinvolti nel processo decisionale”. Relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro autonomo o di altro in genere, con la società cliente possono compromettere lo svolgimento dell'attività di revisione. Le situazioni che possono minacciare il requisito dell'indipendenza, previste all'art. 10, comma 3, D.Lgs. 39/2010 sono⁽¹⁶⁾:

- ✓ *Interesse personale*: interessi finanziari diretti o indiretti nei confronti della società cliente oppure forte dipendenza delle attività di revisione e delle relative conclusioni dai corrispettivi concordati.
- ✓ *Auto-riesame*: il revisore si trova nella circostanza di dover svolgere l'attività di controllo di dati o elementi che lo stesso o altri soggetti appartenenti alla sua rete⁽¹⁷⁾ hanno contribuito a determinare.
- ✓ *Prestazione di attività di patrocinatore legale e di consulente tecnico di parte*: la prestazione di tali attività fa venire meno le caratteristiche di terzietà del revisore.
- ✓ *Confidenzialità*: eccessiva fiducia nei confronti della società cliente, questa si traduce nell'assenza dell'applicazione di un sano scetticismo professionale.
- ✓ *Intimidazione*: esistenza di situazioni di assenza di obiettività nel giudizio del revisore a fronte di posizioni dominanti o comportamenti aggressivi e minacciosi da parte della società cliente.

Nella pagina che segue vedremo un esempio di dichiarazione relativa all'indipendenza [Tavola C] da parte dei componenti del team di revisione⁽¹⁸⁾. Importante è valutare anche la congruità dei corrispettivi previsti per gli incarichi di revisione⁽¹⁹⁾: la loro quantificazione deve soddisfare molteplici aspetti. Il primo

(16) F. Bava, A. Devalle, “L'Indipendenza del revisore legale nella disciplina del D.Lgs. 39/2010, Revisore Legale, Bilancio e Reddito d'Impresa”, n.7, 2010.

(17) *Rete*: “struttura più ampia finalizzata alla cooperazione, che persegue la condivisione degli utili o dei costi, che condivide direttive e procedure comuni di controllo della qualità, una strategia aziendale comune.” Principio ISA 220, paragrafo 7-j), pag.5.

(18) Fonte: IFAC SMP Committee, “Guide to quality Control for Small and Medium-Sized Practices”, 2010.

(19) G. Ianniello, “Indicatori sull'indipendenza (in apparenza) del revisore contabile: il caso della prestazione di servizi non di revisione”, *Economia Aziendale online*, vol.2 n.1, pagg. 45-46, 2011.

Dichiarazione relativa all'indipendenza

Carta intestata della società di revisione

[Data]

[Indirizzata alla società di revisione]

Dichiarazione relativa all'indipendenza

Confermo in base a quanto di mia conoscenza che la mia posizione è conforme alle direttive e alle procedure della società, che comprendono i paragrafi 290 e 291 del Codice Etico IESBA per i professionisti contabili relativamente all'indipendenza, con l'eccezione degli aspetti indicati nell'Allegato A.

Nome _____

Qualifica _____

Firma _____

Allegato A

Indipendenza del socio e del personale

Elencare e illustrare sinteticamente la natura degli aspetti che in base a quanto a vostra conoscenza potrebbero influenzare l'indipendenza. Fare riferimento ai paragrafi 290 e 291 del Codice Etico IESBA.

Ogni voce sarà rivista dal socio responsabile per l'incarico. Ulteriori informazioni potrebbero essere necessarie per determinare eventuali azioni richieste.

Ogni decisione e azione da intraprendere deve essere totalmente documentata.

aspetto da considerare, per salvaguardare l'indipendenza e l'obiettività, è che il corrispettivo sia "adeguato"⁽²⁰⁾ sulla base delle ore e delle risorse necessarie avendo riguardo alla dimensione, natura e rischiosità delle grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie più significative della società revisionata. Il revisore dovrà essere in grado di dimostrare l'adeguatezza del corrispettivo all'incarico. Altro aspetto da considerare: il compenso deve essere determinato per tutta la durata dell'incarico ed il revisore non potrà percepire compensi dalla società che ha conferito l'incarico, diversi da quelli legittimamente pattuiti nel rispetto di quanto previsto dall'art.10, comma 9, D.Lgs. 39/2010 "non possono essere accettati corrispettivi in funzione del risultato della revisione".

(20) "(...) Il revisore deve essere sempre in grado di dimostrare che il corrispettivo per l'incarico di revisione legale sia adeguato e cioè tale da coprire quantomeno l'assegnazione del tempo e delle risorse necessarie per l'esecuzione dei compiti che l'incarico comporta e per il rispetto dei principi e delle linee guida relative alla prassi e alle procedure applicabili in materia di revisione." D. Bernardi, M. Difino, P. Martinotti, "Il controllo della qualità della revisione legale dei conti", EGEA, 2011.

Nella tabella sottostante si riportano le soglie di rilevanza dei compensi che possono costituire una minaccia all'indipendenza finanziaria⁽²¹⁾:

[Tabella 1]

A) Rapporto compensi totali sulla società o gruppo/Compensi totali professionista	B) Rapporto compensi attività sindaco/Compensi totali sulla medesima società o gruppo	Rischio di indipendenza finanziaria
>15%	>2/3	NO
>5% ≤ 15%	>1/2	NO
≤ 15%	Irrelevante	NO

L'efficace applicazione dei principi di indipendenza allo specifico incarico e la verifica nel tempo del loro rispetto sono direttamente correlati alla presenza di un efficace sistema di controllo interno della qualità. Devono essere implementate delle procedure di verifica dell'indipendenza opportunamente documentate nell'ambito di ciascun incarico affinché siano oggetto di controllo della qualità. È quindi necessario che i soggetti abilitati alla revisione documentino nelle carte di lavoro i rischi rilevanti come minaccia all'indipendenza e le contromisure identificate e adottate per ridurre tali rischi ad un livello ritenuto accettabile. La valutazione dell'azienda cliente è uno tra gli aspetti più importanti per le scelte di accettazione o meno dell'incarico di revisione. L'ISA 220 prevede che il responsabile dell'incarico, prima di procedere all'accettazione, valuti la propria capacità di fornire al cliente potenziale un servizio adeguato e di attenersi, nei rapporti con esso, ai principi etici applicabili. È poi previsto che debba adottare delle procedure appropriate di accettazione e mantenimento della clientela e dell'incarico di revisione; procedure che devono essere strutturate in modo tale da consentire l'effettuazione di nuove valutazioni a fronte di ulteriori informazioni rese disponibili e che quindi non si devono riferire esclusivamente ad un dato istante. È opportuno che il responsabile, su base periodica, valuti attentamente⁽²²⁾:

(21) Fonte: CNDCEC, "Norme di comportamento del collegio sindacale nelle società non quotate", 2010.

(22) "Il principio riporta alcuni ambiti di indagine che è opportuno indirizzare in sede di valutazione: integrità, competenze e capacità, rispetto dei principi etici e di indipendenza, aspetti significativi emersi." Rivista mensile "Il Revisore Legale" 17/2012, Sistema Frizzera 24. Editore Gruppo 24 Ore, pag.17.

- ✓ l'integrità dei principali proprietari, dei membri della direzione e dei responsabili delle attività di governance dell'impresa;
- ✓ le competenze e le capacità del team di revisione;
- ✓ i rischi legati all'incarico, compresi i rischi legali, legati alla sua reputazione e di insolvenza da parte del cliente;
- ✓ gli aspetti significativi emersi durante l'incarico in corso o in quello precedente e le implicazioni per il mantenimento del rapporto.

Gli accordi preliminari raggiunti con il cliente vengono formalizzati nella lettera di incarico, preparata dal revisore e sottoposta per accettazione dal cliente. Lettera di incarico che documenta gli elementi essenziali del lavoro di revisione, ovvero⁽²³⁾: obiettivo ed ampiezza del lavoro, limitazioni intrinseche del processo di revisione, responsabilità del revisore, responsabilità della Direzione del cliente, identificazione dei principi contabili di riferimento, modalità e tempi di svolgimento del lavoro, corrispettivi di revisione ed infine riferimento alla forma ed al contenuto della relazione del revisore. La formalizzazione di questi accordi comporta, per il revisore, l'assunzione del rischio di accettazione. Nel caso in cui il responsabile dell'incarico di revisione acquisisca informazioni che, se fossero state disponibili prima, avrebbero indotto il soggetto a rifiutare l'incarico di revisione, deve darne immediata comunicazione al soggetto incaricato della revisione, affinché quest'ultimo possa intraprendere le necessarie azioni. Dovranno essere valutate anche le responsabilità professionali e legali da applicare alle circostanze e le possibilità di recedere dall'incarico ed interrompere i rapporti con il cliente. Nelle situazioni sopra citate si rendono necessarie delle discussioni con la Direzione del cliente e con i responsabili delle attività di governance, delle azioni che il soggetto incaricato della revisione potrebbe porre in essere sulla base dei fatti e delle circostanze rilevanti emerse e sull'eventuale possibilità di recesso o interruzione del rapporto, dando esplicite motivazioni al riguardo. Altra fase rilevante ai fini dell'organizzazione del lavoro

(23) Fonte: IFAC SMP Committee, "Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small – and Medium-sized Entities", 2012.

di revisione è l'assegnazione del personale al team di revisione. Il responsabile provvede ad assegnare personale idoneo a garantire lo svolgimento delle procedure di revisione in conformità ai principi professionali applicabili. Ciascun componente del team deve operare in modo coerente nel rispetto dei principi stabiliti dall'IFAC: integrità, obiettività, competenza e diligenza professionale, confidenzialità e comportamento professionale. Ciascun membro dovrà essere franco ed onesto, non consentire pregiudizi, conflitti di interesse o influenza da parte di terzi, dovrà operare in modo da assicurare un adeguato servizio professionale a seguito di un'adeguata formazione e nel rispetto delle leggi e dei regolamenti, rispettare la riservatezza delle informazioni. Le direttive previste dall'ISA 220 fanno riferimento ai requisiti professionali, alla preparazione, alla competenza ed all'assegnazione dell'incarico. Con riferimento ai requisiti professionali si prevede di affidare il ruolo di guida ed il compito di risolvere i problemi legati all'integrità, obiettività, indipendenza, riservatezza e professionalità ad una persona o ad un gruppo di persone che dovranno provvedere all'adozione di procedure interne alla luce delle varie fonti normative di riferimento. Dovranno poi essere portate a conoscenza del personale le direttive e le procedure da osservare e da questo sottoscritte al fine di attestare l'avvenuta conoscenza. È necessario anche un programma di assunzioni che tenga conto delle esigenze dell'organizzazione e che sia in grado di definire i criteri per la valutazione e per la scelta dei potenziali candidati. Le procedure saranno più analitiche quanto maggiori saranno le dimensioni della società di revisione. L'attività di formazione del personale rappresenta uno dei fattori critici di successo di una società di revisione. I programmi vengono definiti da un responsabile della formazione sulla base:

- ✓ degli obiettivi della società;
- ✓ delle caratteristiche del portafoglio clienti;
- ✓ della suddivisione dei compiti all'interno del team;
- ✓ delle novità normative.

Interessante è anche incentivare la partecipazione a programmi esterni di formazione come le attività svolte dagli ordini e dalle organizzazioni che

rappresentano la professione a livello nazionale. Nell'avanzamento di carriera è opportuno stabilire le qualifiche che occorrono ai vari livelli di responsabilità, informare il personale dei progressi conseguiti e definire le funzioni ed i ruoli per i passaggi di livello. Relativamente al primo aspetto, la valutazione terrà conto delle capacità di comunicazione, di leadership, di addestramento, rapporti con i clienti, attitudini professionali e, in certi casi, la presenza dell'iscrizione ad un albo professionale. Il personale viene valutato almeno una volta l'anno alla presenza dei diretti interessati: la società procede a raccogliere e a valutare le informazioni sull'attività svolta, fornisce consigli utili per il miglioramento delle eventuali debolezze riscontrate, comunica le opportunità di carriera e gestisce i casi relativi alle prestazioni insufficienti. Per garantire la neutralità e l'uniformità delle valutazioni è auspicabile la raccolta di una documentazione su apposita modulistica, prevedendo anche una procedura di controllo. Per l'avanzamento di carriera, onde evitare avanzamenti affrettati, devono essere previste delle procedure di qualità. Per l'assegnazione dell'incarico deve essere definito il metodo da seguire che deve tenere conto anche della pianificazione del fabbisogno globale. Allo scopo di effettuare una pianificazione equilibrata delle assegnazioni, questa avverrà sulla base di diversi fattori, come: dimensione e complessità dell'incarico, particolari competenze richieste, disponibilità del personale, ecc. La pianificazione dei lavori relativa all'anno entrante deve avvenire tramite la predisposizione del budget dei tempi stimati per l'esecuzione dell'incarico; sarà poi oggetto di successivi aggiornamenti nel corso dell'anno. Perché l'attività di revisione sia svolta secondo standard qualitativi adeguati devono essere implementate delle procedure di direzione del team in modo tale che i rispettivi membri risultino essere informati su quelle che sono le responsabilità, abbiano una conoscenza adeguata dell'impresa sottoposta a revisione, abbiano chiari gli obiettivi assegnati a ciascuno di essi ed abbiano ricevuto istruzioni dettagliate in merito allo svolgimento operativo delle attività. L'attività di direzione consiste nell'indirizzare, istruire e seguire gli assistenti cui è stato delegato parte del lavoro: da qui la necessità di tracciare i compiti e le responsabilità di ciascuno di essi. Il tutto si traduce nella definizione di un

programma di revisione che prevede l'assegnazione delle risorse e delle tempistiche, identificando i fattori potenzialmente critici e i risultati attesi. La supervisione dell'incarico permette da una parte, di individuare e risolvere tempestivamente problematiche che possono essere emerse durante lo svolgimento dell'incarico, dall'altra di valutare le opportunità di effettuare modifiche alla composizione del team o alla pianificazione dell'incarico. Devono quindi essere individuate le risorse umane incaricate che siano dotate di adeguate capacità professionali nonché dell'autorevolezza e delle doti organizzative. Qualora l'incarico di revisione preveda la trattazione di particolari tematiche complesse o controverse è possibile che il responsabile si rivolga a personale specializzato che può essere sia interno che esterno alla società di revisione. Se viene scelto un soggetto esterno, questo comunque fa parte a pieno titolo del team di revisione, a meno che non venga coinvolto ai soli fini di consultazione. Preme fare una distinzione⁽²⁴⁾ tra specialista ed esperto: lo specialista è il professionista che ha conoscenze specifiche in un'area specialistica della contabilità o della revisione; l'esperto invece è quel soggetto specializzato in tematiche non riconducibili alla revisione, ma con potenziale impatto sulla stessa. Il lavoro dei componenti meno esperti deve essere rivisto dal personale con maggiore esperienza al fine di verificare che siano stati soddisfatti, in termini qualitativi, i principi professionali di riferimento. L'attività di riesame del lavoro ha lo scopo di correggere oppure integrare il lavoro svolto; costituisce però al tempo stesso anche un momento formativo per i membri del team che hanno un'esperienza minore. Il riesame viene effettuato secondo una logica piramidale: il personale addetto, professionalmente più qualificato all'aumentare del livello

(24) *Specialista*: “un team di revisione include, se del caso, una persona con competenze in un'area specialistica della contabilità o della revisione contabile, sia essa incaricata o dipendente del soggetto incaricato della revisione, che svolga procedure di revisione relative all'incarico. Tuttavia, una persona con tali competenze non è un membro del team di revisione qualora il suo coinvolgimento nell'incarico si limiti alla sola consultazione.” Principio ISA 220, paragrafo A-10, pag. 14. *Esperto*: “una persona o un'organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il cui lavoro in tale settore è utilizzato dal revisore per assisterlo nell'acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. L'esperto del revisore può essere un esperto interno (o un membro del personale professionale, incluso il personale a tempo determinato, del soggetto incaricato della revisione o di altro soggetto appartenente alla rete), ovvero un esperto esterno.” Principio ISA 620, paragrafo 6-a), pag. 4.

gerarchico, accerta che il team sottostante abbia adempiuto a quanto previsto nel programma di revisione ed abbia documentato il lavoro svolto. Nel caso di revisioni dei bilanci di società quotate o nei casi in cui il responsabile lo ritenga opportuno è previsto il riesame della qualità dell'incarico, svolto da un soggetto terzo rispetto ai componenti del team di revisione, che sia in possesso di un adeguato livello di esperienza e competenza professionale. Il riesame è teso quindi a garantire una valutazione indipendente ed obiettiva dei giudizi professionali che sono stati espressi dal team e delle conclusioni raggiunte nel predisporre la relazione di revisione⁽²⁵⁾. Il soggetto chiamato ad effettuare questo tipo di attività può essere coinvolto in momenti diversi nell'arco dell'incarico di revisione; il suo coinvolgimento deve comunque precedere il rilascio della relazione di revisione. Provvederà a riesaminare la documentazione e a confrontarsi con il responsabile dell'incarico in modo da condividere le valutazioni riguardanti i giudizi espressi nella bozza di relazione di revisione.

3.3. Il controllo della qualità a livello di soggetto abilitato alla revisione

Il principio internazionale di revisione ISQC 1⁽²⁶⁾ intitolato “Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio”, si riferisce al sistema di controllo interno della qualità operante a livello di soggetto abilitato alla revisione, ovvero in via trasversale rispetto ai singoli incarichi di revisione. I team di revisione hanno la responsabilità di mettere in atto le procedure di controllo della qualità applicabili all'incarico di revisione e fornire al soggetto incaricato della revisione informazioni pertinenti per consentire il funzionamento del sistema di controllo della qualità relativa all'indipendenza⁽²⁷⁾. L'obiettivo del soggetto abilitato alla revisione è quello di

(25) “Il responsabile del riesame della qualità dell'incarico deve effettuare una valutazione obiettiva dei giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione, e delle conclusioni raggiunte nel predisporre la relazione di revisione.” Principio ISA 220, paragrafo 20, pag. 8.

(26) Principio pubblicato dall'International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB] in lingua inglese. Tradotto in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e riprodotto con il permesso di IFAC (International Federation of Accountants).

istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità per conseguire una ragionevole sicurezza che il suo personale rispetti i principi professionali e le disposizioni di legge e regolamentari applicabili. Dalla lettura di tale principio emergono due aspetti importanti legati al sistema di controllo interno della qualità:

- ✓ agisce preventivamente, andando a creare i presupposti per ottenere standard qualitativi a livello di singolo incarico;
- ✓ agisce successivamente, tramite il monitoraggio dell'applicazione effettiva degli standard qualitativi definiti.

Il principio di riferimento individua, inoltre, gli elementi costitutivi del sistema di controllo, di seguito schematizzati⁽²⁸⁾:

- ✓ responsabilità apicali per la qualità del soggetto abilitato;
- ✓ principi etici applicabili e indipendenza;
- ✓ accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici;
- ✓ risorse umane;
- ✓ svolgimento dell'incarico;
- ✓ monitoraggio.

Il paragrafo 16, prevede che il soggetto abilitato debba procedere ad istituire e mantenere un sistema di controllo interno della qualità che includa direttive e procedure relative a ciascuno dei punti sopra elencati. Per comprendere meglio quanto previsto dall'ISQC 1, è necessario richiamare il modello CoSo⁽²⁹⁾ che identifica il sistema di controllo interno sulla base di cinque componenti⁽³⁰⁾: l'ambiente di controllo, la valutazione del rischio, l'informazione e la comunicazione, l'attività di controllo e l'attività di monitoraggio. Obiettivi che hanno una ricaduta sull'impostazione della strategia di revisione ed

(27) AA.VV. "Amministrazione & Finanza" n.4/2012. Articolo di Alberto Pesenato: "La revisione legale e il controllo della qualità: il P.R ISQC 1", pag. 36.

(28) Tratti dal Principio Internazionale ISQC 1.

(29) International Control – Integrated Framework, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 1992.

(30) Per approfondimenti si veda il paragrafo 1.3.2.2. del presente lavoro.

organizzazione del lavoro di revisione, naturalmente in funzione dell'affidamento che il revisore pone su tale sistema. Andiamo ora ad analizzare i punti più significativi previsti dallo stesso ISQC 1. Il soggetto abilitato dovrà promuovere una cultura che sia in grado di riconoscere che la qualità è essenziale nello svolgimento degli incarichi. Per infondere tale cultura si dovranno implementare procedure di comunicazione tramite azioni e messaggi chiari, coerenti e frequenti da parte di tutti i soggetti coinvolti; non dimenticando che la responsabilità finale dell'incarico rimane dell'Amministratore Delegato, del soggetto abilitato oppure del Consiglio di Amministrazione (o figura equivalente). Parlando dei principi etici applicabili, necessario è il riferimento al Codice Etico⁽³¹⁾, secondo cui, i professionisti contabili, compresi i revisori, devono attenersi al rispetto dei seguenti principi:

- ✓ integrità;
- ✓ obiettività;
- ✓ competenza e diligenza professionale;
- ✓ riservatezza e comportamento professionale.

Il revisore deve valutare le circostanze e le situazioni che possono compromettere l'osservanza di quanto previsto. Elementi di salvaguardia, cioè volti a ridurre il rischio di non conformità ai principi etici, possono essere definiti nell'ambito della professione stessa, da leggi o regolamenti oppure identificati nell'ambito del contesto lavorativo. Risulta impossibile definire ogni situazione di minaccia e di conseguenza specificare le azioni opportune da intraprendere; ecco che il Codice Etico è stato previsto al fine di stabilire un quadro di riferimento concettuale che permetta al professionista di identificare, valutare e fronteggiare

(31) "A professional accountant shall comply with the following fundamental principles: (a) Integrity—to be straightforward and honest in all professional and business relationships. (b) Objectivity—to not allow bias, conflict of interest or undue influence of others to override professional or business judgments. (c) Professional Competence and Due Care—to maintain professional knowledge and skill at the level required to ensure that a client or employer receives competent professional services based on current developments in practice, legislation and techniques and act diligently and in accordance with applicable technical and professional standards. (d) Confidentiality—to respect the confidentiality of information acquired as a result of professional and business relationships and, therefore, not disclose any such information to third parties without proper and specific authority, unless there is a legal or professional right or duty to disclose, nor use the information for the personal advantage of the professional accountant or third parties. (e) Professional Behavior—to comply with relevant laws and regulations and avoid any action that discredits the profession." IESBA Code, par. 100.5.

le eventuali minacce all'osservanza di quanto richiesto. Il rischio di non conformità ai principi professionali ed etici è ritenuto accettabile alla presenza di adeguati livelli di competenza, capacità ed impegno al rispetto di tali principi. Ragionando in quest'ottica ci troviamo di fronte ad un approccio alla gestione del rischio di tipo preventivo: si preferisce adottare meccanismi che riducano la possibilità che il rischio si concretizzi, piuttosto che mettere in atto strumenti di monitoraggio ex post. Affinché il grado di competenza della società di revisione rappresenti il principale perno attorno al quale far girare la qualità, è necessario approfondire la conoscenza di tre aspetti: assunzione, sviluppo professionale ed avanzamento. Le procedure previste in fase di assunzione comportano una valutazione preliminare delle esigenze di personale che devono essere coerenti con il portafoglio clienti ed in linea con le valutazioni di carattere economico riguardanti i costi della retribuzione. Importante è quindi la comunicazione tempestiva fra le strutture interessate, per meglio rispondere alle esigenze di personale in termini quantitativi ed in termini di profili professionali ricercati. Le procedure, ai fini di una maggiore efficacia, dovrebbero essere periodicamente valutate in termini di raggiungimento degli obiettivi di capacità e competenza del personale. I principi legati allo sviluppo professionale, devono essere tradotti in corsi di formazione che siano coerenti con l'identificazione di percorsi formativi e didattici: materiale di studio, corsi interattivi, corsi esterni, ecc. Le procedure di avanzamento sono strettamente collegate con il numero e con le qualifiche che sono necessarie alla società in un dato momento, senza dimenticare la struttura organizzativa e gli obiettivi a medio-lungo termine. Fondamentale è che siano istituiti una serie di parametri, il più possibile oggettivi, su cui basare la valutazione di ciascun candidato. La valutazione della prestazione altro non rappresenta che un momento di individuazione costruttiva. Ciò che è importante andare ad approfondire è l'attività di monitoraggio volta a garantire che le direttive e le procedure stabilite siano applicate, siano pertinenti ed adeguate, e se necessario, modificate al mutare delle condizioni⁽³²⁾. Il principio ISQC 1 definisce l'attività di monitoraggio come un'attività che comporta l'analisi e la valutazione continua del sistema di controllo interno della qualità e l'ispezione

periodica di una selezione di incarichi completati e che deve essere svolta sotto la responsabilità di un soggetto esperto ed autorevole. Lo svolgimento di tale attività permette di mettere in evidenza gli eventuali punti di debolezza che devono essere valutati e laddove sia necessario corretti. I risultati ottenuti con l'attività di monitoraggio devono coinvolgere i responsabili della formazione e dello sviluppo professionale, i responsabili del risk management, dell'assegnazione degli incarichi, ecc, affinché ne tengano conto nella pianificazione della propria attività. Rientra nel processo di monitoraggio anche l'apertura di canali di comunicazione con i soggetti apicali, o meglio, verso i responsabili indipendenti incaricati, al fine di garantire l'inoltro tempestivo di reclami o segnalazioni, circa il mancato rispetto di regole o procedure della qualità. Il processo di monitoraggio è così articolato⁽³³⁾:

- ✓ *definizione delle responsabilità*: deve essere definita una figura responsabile da parte degli organi tecnici di governo della società. Il soggetto in questione deve essere esperto ed autorevole e può essere affiancato da un team di collaboratori;
- ✓ *procedure di analisi e valutazione continua del sistema di controllo della qualità*: le procedure devono essere formalizzate mappate ed aggiornate costantemente e fatte conoscere a tutto il personale professionale;
- ✓ *canali di comunicazione per reclami e segnalazioni*: regola secondo cui il personale ha l'obbligo di segnalare scostamenti dalle direttive e dalle procedure stabilite;
- ✓ *procedure di ispezione ciclica sugli incarichi conclusi*: in tutti i casi in cui dalle investigazioni siano emerse carenze. L'intervento deve essere pianificato definendo il ciclo e l'ampiezza. Il ciclo può essere annuale o pluriennale e l'ampiezza tiene conto dell'articolazione centralizzata o

(32) "È necessaria anche un'attività di monitoraggio per garantire che direttive e procedure siano applicate, e se del caso, modificate al mutare delle condizioni, nonché per verificare con interventi ispettivi che tutta la struttura del soggetto abilitato si sia adeguata alle regole di qualità, ricorrendo ad opportuni interventi correttivi sui punti di debolezza indicati." D. Bernardi, M. Difino, P. Martinotti. "Il controllo della qualità della revisione legale dei conti", Ed. Egea, 2011, pag. 172.

(33) Si veda il Principio Internazionale ISQC 1, paragrafi 48-56, pagg.14-16 relativi alle regole e paragrafi A64-A72, pagg. 31-33 relativi alle linee guida.

periferica della società di revisione, della natura e complessità delle direttive e dei rischi legati ai clienti e agli incarichi;

- ✓ *valutazione delle carenze riscontrate, comunicazione ed interventi correttivi*: le carenze devono essere comunicate dai responsabili del monitoraggio ai responsabili degli incarichi. Possono essere dovute a circostanze particolari irripetibili, imputabili a responsabilità individuale o a problemi procedurali;
- ✓ *presentazione dei risultati e piano di miglioramento*: con cadenza almeno annuale, i risultati vengono sintetizzati e comunicati ai responsabili degli incarichi. I risultati consistono nell'elencazione degli interventi, dell'attività svolta, delle carenze riscontrate e del piano di miglioramento definito;
- ✓ *verifica della realizzazione dei miglioramenti pianificati*: il monitoraggio ricomincia sulla base del piano di miglioramento, verificandone la realizzazione.

Il grado di formalizzazione della documentazione relativa all'attività di monitoraggio, è influenzato da diversi fattori: maggiori sono le dimensioni e le risorse dedicate all'attività, maggiore è il grado che sarà richiesto; natura e complessità delle direttive e delle procedure oggetto di verifica, complessità del soggetto abilitato ed infine disponibilità di strumenti informatici di supporto.

3.4. Il controllo della qualità secondo quanto previsto dalla “Guida al controllo della qualità nei piccoli e medi studi professionali”

Secondo la “Guida al controllo della qualità nei piccoli e medi studi professionali”⁽³⁴⁾, l'obiettivo del singolo professionista (o del soggetto abilitato alla revisione) è quello di stabilire, applicare, mantenere, monitorare e far rispettare un sistema di controllo della qualità che soddisfi quanto previsto dal

(34) La “Guida” è stata predisposta dalla Small and Medium Practices Committee (con sede a New York) dell'International Federation of Accountants [IFAC] nell'agosto del 2011. È stata tradotta in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (con sede a Roma) e riprodotta con il permesso di IFAC. Per la consultazione integrale si rimanda all'indirizzo: <http://www.ifac.org/publications>

Principio di Revisione internazionale ISQC 1, ovvero atto a garantire la ragionevole sicurezza che sia il soggetto abilitato, sia il personale rispettino i principi professionali, le disposizioni di legge ed i regolamenti applicabili. È il singolo professionista (o i partner), all'interno del sistema di controllo della qualità ad essere l'autorità massima e l'unico responsabile: dovrà quindi trasmettere, come messaggio predominante, l'impegno per la qualità, l'incoraggiamento e la promozione del personale professionale. La Guida, nel rispetto anche di quanto previsto dal Principio ISQC 1, individua come elementi costitutivi del sistema di controllo della qualità:

- ✓ le responsabilità apicali;
- ✓ i principi etici applicabili;
- ✓ l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici;
- ✓ le risorse umane;
- ✓ lo svolgimento dell'incarico;
- ✓ l'attività di monitoraggio.

Con riguardo alle responsabilità apicali il singolo professionista o i partner sono chiamati a prendere le decisioni su tutte le questioni fondamentali riguardanti l'attività professionale; sono responsabili di essere portatori e promotori di una cultura della garanzia della qualità; stabiliscono la struttura operativa e di reporting. All'interno del Manuale sono definiti ulteriori ruoli dirigenziali, oltre alla figura del singolo professionista (che abbiamo detto essere proprietario e dirigente del soggetto abilitato), quali: il responsabile del riesame della qualità dell'incarico, il responsabile delle risorse umane, il managing partner ed il responsabile dell'etica. Il primo si identifica in un qualsiasi professionista chiamato a svolgere la funzione di riesame della qualità dell'incarico; il secondo è invece la persona responsabile di tutte le funzioni legate alle risorse umane. Il managing partner è il responsabile del monitoraggio dell'efficacia del lavoro svolto dagli altri ruoli dirigenziali; il responsabile dell'etica è la persona che deve essere consultata e che è in grado di fornire le risposte su tutte le questioni legate all'etica. Si prevede poi che il singolo professionista, o i partner, ed il suo

personale si conformino ai principi etici applicabili così come stabiliti dal Codice IESBA⁽³⁵⁾. In particolare l'attenzione viene posta sul rispetto del requisito dell'indipendenza prevedendo che il singolo professionista, o i partner, e tutti i membri del personale professionale debbano mantenere l'indipendenza sia mentale che formale dagli incarichi e dai relativi clienti. Nel momento in cui, nonostante l'applicazione delle misure di salvaguardia, le minacce all'indipendenza non siano state eliminate o ridotte ad un livello accettabile, il singolo professionista, o i partner, dovranno attivarsi per eliminare ciò che sta creando minaccia, ovvero rifiutare di accettare o mantenere l'incarico. Tutti i membri del personale sono chiamati a fornire annualmente una conferma scritta circa la comprensione ed il rispetto di quanto previsto dal Codice IESBA in materia di indipendenza⁽³⁶⁾; relativamente a ciascun singolo incarico sono chiamati a confermare di essere indipendenti dal cliente e dall'incarico, ovvero segnalare eventuali minacce al requisito stesso. Il professionista, o i partner, devono adottare tutte le misure necessarie al fine di eliminare o ridurre ad un livello accettabile, eventuali minacce:

- ✓ sostituzione di un membro del team;
- ✓ interruzione o modificazione di particolari tipologie di lavoro o servizio svolto in un incarico;
- ✓ rinuncia ad un interesse finanziario o ad una partecipazione posseduta;
- ✓ porre in essere altre azioni ragionevoli ed appropriate alle circostanze.

Affinché il singolo professionista, o i partner, possano procedere all'accettazione di un nuovo incarico, o al mantenimento di uno già esistente, è necessario che ci sia la capacità in termini di disponibilità di tempo e di risorse; possano comunque conformarsi ai principi etici; abbiano valutato l'integrità. Relativamente ai potenziali clienti, la proposta di accettazione deve essere preceduta da una valutazione dei rischi associati al cliente e da un'approvazione formale. Per valutare se il mantenimento dell'incarico, sia ancora appropriato, il

(35) Si veda la nota numero 31, paragrafo 3.3. del presente lavoro.

(36) Codice IESBA, Sezioni 290 e 291. La sezione 290 è intitolata "Independence-Audit And Review Engagements", pagg. 44-101. La sezione 291 è intitolata "Independence-Other Assurance Engagements", pagg. 102-129.

professionista, o i partner, terranno conto delle informazioni derivanti dall'incarico precedente e dalla pianificazione del nuovo incarico. In linea generale per valutare se accettare o meno un determinato incarico o se mantenerlo, il singolo professionista, o i partner, devono considerare:

- ✓ se essi stessi ed il personale professionale sono sufficientemente competenti per intraprendere l'incarico;
- ✓ se contattare eventuali esperti ove necessario;
- ✓ se vi sono conflitti di interesse reali o potenziali.

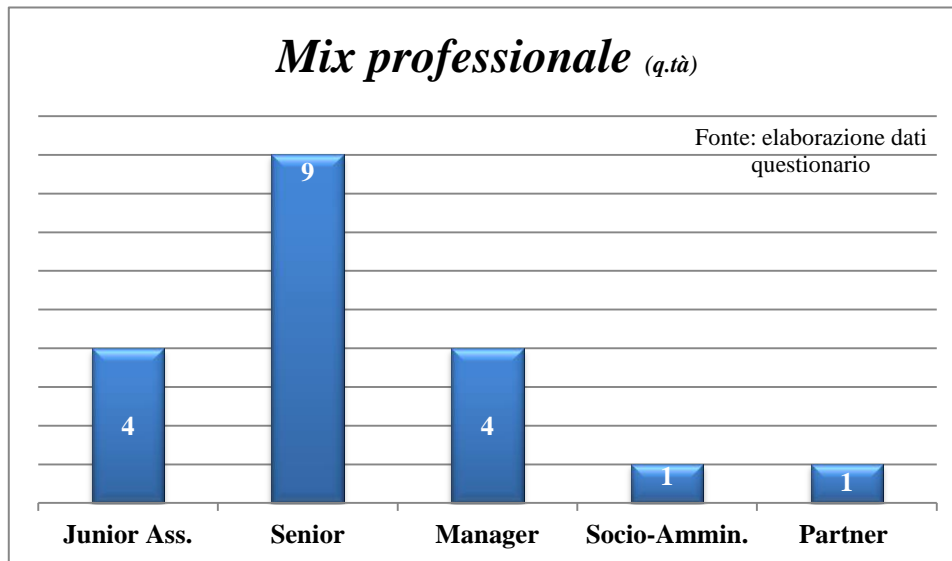
A livello di risorse umane, sia il singolo professionista, o i partner, che il responsabile delle risorse umane, al fine di soddisfare le esigenze del cliente, dovranno valutare la domanda di servizi professionali per assicurarsi di avere la capacità e le competenze necessarie. La ricerca dei potenziali neo assunti tiene conto dei titoli accademici, professionali e delle referenze in loro possesso; della richiesta di chiarimenti laddove i curricula presentino vuoti temporali; della verifica sul registro informatico dei protesti e della fedina penale. Al personale neo assunto vengono poi forniti tutti i documenti per l'orientamento, tra cui le direttive e le procedure del singolo professionista. L'attività di formazione professionale, oltre a basarsi sulle disposizioni generali previste, può prevedere, purché autorizzata, la partecipazione a corsi esterni. Ciascun membro viene valutato sia su base continuativa, che nell'ambito della procedura di valutazione del personale regolarmente pianificata. Per agevolare lo svolgimento dell'incarico da parte del personale professionale ed assicurare che sia uniforme e conforme ai principi professionali, alle disposizioni di legge ed ai regolamenti, il professionista, o i partner, devono fornire dei modelli standard di carte di lavoro. Per quanto riguarda l'attività di consultazione, il professionista, o i partner, incoraggiano soprattutto la consultazione all'interno del team dell'incarico: solo di fronte a questioni significative è prevista con altre persone all'interno dell'organizzazione e, solo previa autorizzazione, anche con soggetti esterni. Il riesame della qualità dell'incarico verrà svolto, ove necessario, solo a seguito di una valutazione di tutti gli incarichi a fronte dei criteri fissati dal professionista, o dai partner. Alcuni dei casi per cui si rende necessaria tale attività sono: il

professionista, o i partner, hanno subito una minaccia significativa e ricorrente all'indipendenza a seguito di una relazione personale prolungata, ovvero da uno stretto rapporto d'affari con il cliente; sulla relazione relativa all'incarico fanno affidamento un numero elevato di stakeholders; esiste un rischio significativo identificato ed associato alla decisione di accettare o mantenere l'incarico, ecc. L'attività di monitoraggio è svolta su base annuale: all'interno del programma stesso sono svolte le ispezioni su una selezione degli incarichi completati. Una volta completata la valutazione del sistema di controllo interno della qualità, il responsabile del monitoraggio deve riferire i risultati al professionista, o ai partner, che provvederanno ad intraprendere azioni tempestive ed appropriate, ove necessario.

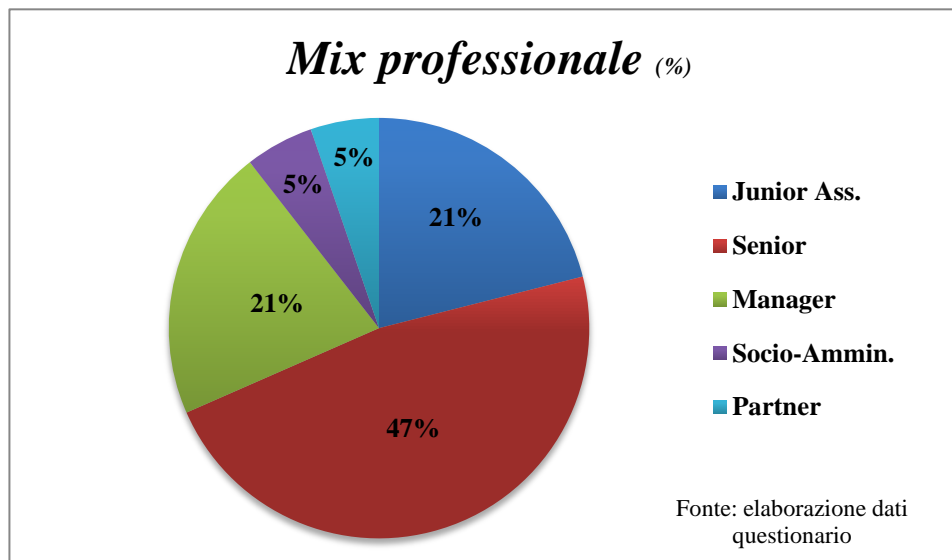
3.5. Il caso “Alfa”

Le considerazioni teoriche fino ad ora viste, meritano di essere applicate ad un caso pratico. Prendiamo in considerazione la società di revisione Alfa, alla quale abbiamo sottoposto un questionario [si veda l'*Appendice* del presente lavoro], formulato sulla base di 17 domande, per finalità di ricerca e professionali. Con le prime quattro domande siamo andati ad indagare sulle caratteristiche personali dell'organico della società stessa; con le restanti, si è cercato di capire come ciascun membro considera particolari aspetti legati al Sistema di Controllo Interno della Qualità, quali la crescita professionale, i punti di forza e di debolezza del sistema stesso e la sua importanza, l'indipendenza. Con riferimento alle prime quattro domande: la Società in oggetto presenta un organico composto da 19 soggetti. In particolare, come si evince dai Grafici 1 e 2 (pagina seguente), i livelli relativi ai doveri ed alle responsabilità sono cinque (Junior Assistant, Senior, Manager, Socio-Amministratore e Partner).

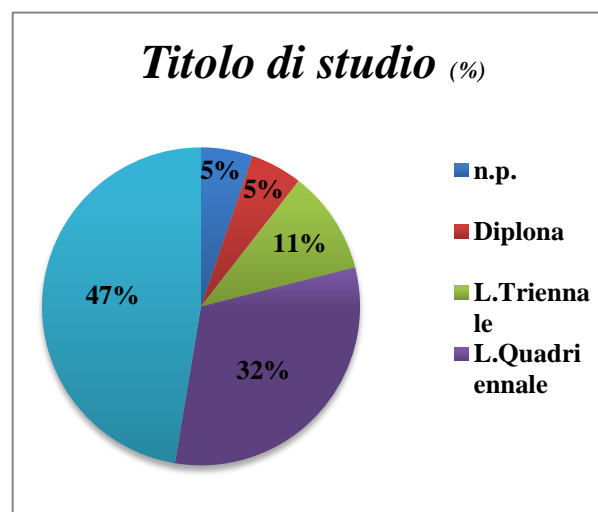
[Grafico 1]



[Grafico 2]

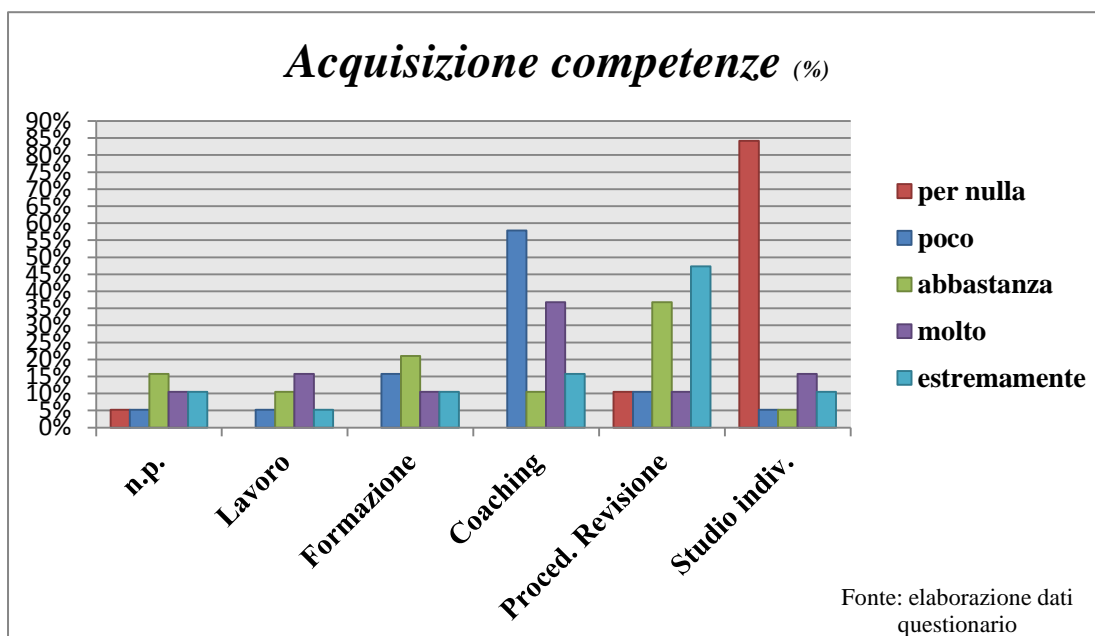


[Grafico 3]



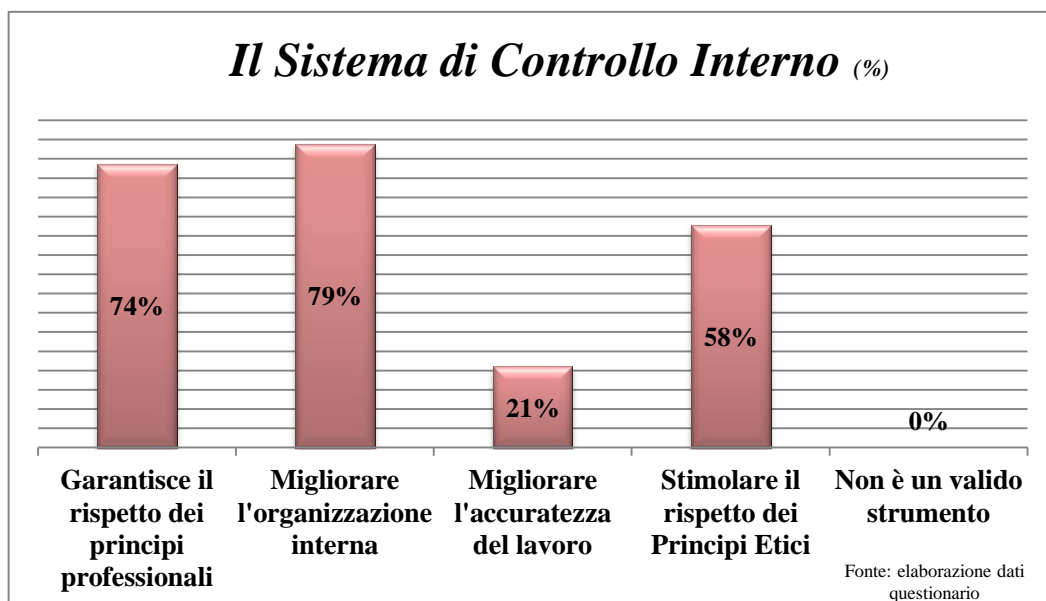
Analizziamo ora i dati relativi alle domande da 5 a 17. Il Sistema di Controllo Interno della Qualità della società Alfa si compone di sette procedure, denominate dalla lettera A alla lettera G, supportate dal Manuale del Revisore e dalla presenza di una rete intranet. Secondo quanto emerso, l'organico della società Alfa ha acquisito e sta acquisendo le competenze necessarie allo svolgimento della professione di Revisore Legale mediante l'esperienza di lavoro, l'attività di coaching e le procedure di revisione. Solo una piccola percentuale ha affermato che l'acquisizione delle competenze si ha anche tramite la formazione professionale (21%) e lo studio individuale (16%).

[Grafico 4]



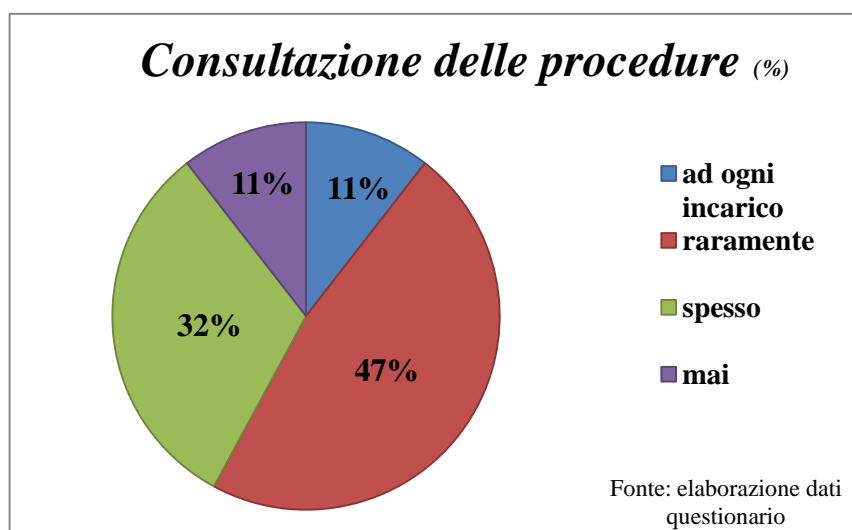
In merito a quest'ultimo aspetto, invece, l'84% si è espresso in modo negativo. Il Sistema di Controllo Interno di Qualità è ritenuto dalla maggior parte degli intervistati uno strumento valido per garantire il rispetto dei principi professionali, migliorare l'organizzazione interna e stimolare il rispetto dei principi etici [Grafico 5]. Solo una minoranza ritiene che il sistema possa essere considerato come un valido strumento per migliorare l'accuratezza del lavoro.

[Grafico 5]



Per quanto riguarda la cadenza con cui vengono consultate le procedure di revisione emerge, dal Grafico 6, come l'organico vi faccia ricorso:

[Grafico 6]



Chi ha risposto “raramente”, cioè il 47%, consulta le procedure in caso di necessità, per avere chiarimenti circa le procedure da seguire, per avere la sicurezza della correttezza della documentazione, per conoscere il comportamento da tenere in determinate situazioni e perché magari neo-assunti. Il 32% afferma di ricorrere all’attività di consultazione “spesso”: nel momento in cui avverte la necessità, per adottare un comportamento coerente con le linee

guida della società, per verificare le variazioni e gli aggiornamenti delle procedure e come supporto per la predisposizione dei vari allegati richiesti dal lavoro di audit. La consultazione delle procedure “ad ogni incarico” viene effettuata solamente da due membri per mantenere aggiornate le attività e come guida per la compilazione degli allegati richiesti dall’incarico stesso. Infine, l’11% non ricorre mai all’attività di consultazione in quanto sostiene di non averne avvertito, almeno fino ad oggi, la necessità di farlo. Alla domanda circa il fatto se il Sistema di Controllo Interno della Qualità sia in grado di contribuire a far svolgere il lavoro di revisione legale in maniera efficiente, tutti i membri (ad eccezione di una sola risposta non pervenuta) si sono espressi in modo positivo affermando, in alcuni casi, che tale efficienza è data dal fatto che il sistema così impostato permette:

- ✓ di chiarire le linee guida da seguire;
- ✓ una migliore organizzazione del lavoro;
- ✓ un confronto adeguato del team con gli altri colleghi;
- ✓ una razionalità del flusso delle attività.

I punti di forza del Sistema di Controllo Interno della Qualità della società Alfa, emersi dall’analisi delle risposte pervenute sono i seguenti:

- ✓ formalizzazione;
- ✓ rappresenta una guida completa come supporto per il revisore nell’attività di audit;
- ✓ aggiornamento continuo e possibilità di un’immediata consultazione;
- ✓ chiarezza, sinteticità e completezza.

I punti di debolezza riscontrati fanno invece perno su tre elementi: la presenza di qualche incongruenza in alcune procedure, la richiesta di una maggiore chiarezza e la pesantezza del numero di allegati da compilare. Infine il questionario è andato ad approfondire il tema legato al requisito dell’indipendenza: per 3 soggetti si sono verificate delle minacce a tale requisito. L’intervistato numero 1 ha sostenuto di essersi ritrovato in una situazione di “interesse personale” ed è riuscito ad eliminare tale circostanza rimuovendo i motivi che l’hanno generata. Altra minaccia verificatosi è stata quella della “confidenzialità” con una società

cliente che è stata risolta dal soggetto non presentandosi più presso la società stessa. Infine l'intervistato numero 19 si è trovato in ben tre situazioni di minaccia, ovvero l'interesse personale, la confidenzialità e l'intimidazione: ha reagito giudicandosi direttamente in modo da eliminare i motivi lesivi del requisito in oggetto. Per l'organico societario le situazioni di minaccia al requisito dell'indipendenza vanno affrontate seguendo quanto stabilito dalle procedure, parlandone immediatamente con il responsabile interessato nel caso si verifichi la circostanza oppure, in via preventiva, tramite la rotazione dei team e dei responsabili della revisione.

3.6. La relazione di trasparenza

Secondo quanto previsto dall'art. 18 del D.Lgs. 39/2010, le società di revisione ed i revisori legali devono pubblicare, sul proprio sito internet, entro tre mesi dalla fine di ogni esercizio sociale, la c.d. "relazione di trasparenza" annuale, circa l'attività svolta, contenente le seguenti informazioni⁽³⁷⁾:

- ✓ *descrizione della forma giuridica, della struttura proprietaria e di governo*: l'indicazione di tali elementi permette di rilevare determinate informazioni in merito alla forma di amministrazione della società di revisione, i nominativi dell'eventuale organo di controllo preposto, la gestione territoriale laddove emergano sedi distaccate e ove presente, una breve descrizione del Modello Organizzativo 231⁽³⁸⁾ e la composizione del relativo organismo di vigilanza;

(37) "Elementi importanti per il controllo della qualità del lavoro di revisione sono stati introdotti dall'art. 18 del D.Lgs. 39/2010 rubricato *relazione di trasparenza*. Tale forma di controllo rappresenta una tipologia di controllo esterno della qualità. Più in particolare, i revisori legali e le società di revisione devono pubblicare sul proprio sito, entro tre mesi dalla fine di ogni esercizio sociale, una relazione di trasparenza annuale contenente una serie di informazioni, di seguito esposte (...)" L. Marchi, "Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno", Giuffrè Editore, 2012.

(38) Modello Organizzativo 231: "Il modello di organizzazione e gestione" o "Modello ex D.Lgs. n. 231/2001" è un atto privato adottato da una persona giuridica, o associazione priva di personalità giuridica, volto a prevenire la responsabilità penale derivante dal Decreto Legislativo 8 giugno 2001 n. 231. Tale normativa, avente ad oggetto la "Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica", in vigore dal 4 luglio 2001, ha introdotto nell'ordinamento italiano, in conformità a quanto previsto anche a livello europeo, un nuovo regime di responsabilità denominata "da reato", derivante dalla commissione o tentata commissione di determinate fattispecie di reato nell'interesse o a vantaggio degli enti stessi." Fonte: http://it.wikipedia.org/wiki/Modello_di_organizzazione_e_gestione [30/11/2013]

- ✓ *descrizione dell'eventuale rete di appartenenza e delle disposizioni giuridiche e strutturali che la regolano*: vengono descritte le relazioni che la società di revisione intrattiene con altre reti di professionisti e società di servizi, con particolare riferimento ai requisiti dell'indipendenza e dell'etica professionale;
- ✓ *descrizione del sistema di controllo interno della qualità*: viene descritta in modo puntuale la composizione e l'articolazione del sistema di controllo interno della qualità e l'impegno assunto dagli amministratori e dai responsabili in merito al suo corretto funzionamento. Vengono illustrati, anche se non in modo del tutto esaustivo, i principi etici seguiti, il concetto di indipendenza, le risorse umane, la formazione, l'accettazione ed il mantenimento dell'incarico con il cliente;
- ✓ *data di svolgimento dell'ultimo controllo della qualità*: viene indicata la data in cui è avvenuto l'ultimo controllo esterno della qualità;
- ✓ *elenco degli EIP i cui bilanci sono stati oggetto di revisione*: sono indicati gli incarichi svolti sugli Enti di Interesse Pubblico i cui bilanci sono stati oggetto di revisione nell'esercizio sociale precedente;
- ✓ *dichiarazione relativa all'adozione di misure idonee a garantire l'indipendenza*: la relazione deve confermare che è stata effettuata una verifica interna della conformità delle disposizioni in materia di indipendenza;
- ✓ *dichiarazione relativa all'adozione di misure idonee a garantire la formazione continua*⁽³⁹⁾: viene descritto il percorso formativo che viene assicurato ai dipendenti ed ai collaboratori della società di revisione;
- ✓ *informazioni finanziarie relative alle dimensioni operative*: tali informazioni devono essere in grado di indicare il fatturato totale suddiviso tra i corrispettivi per l'attività di revisione legale, gli altri servizi di verifica, i servizi di consulenza fiscale e per gli altri servizi diversi dall'attività di revisione contabile;

- ✓ *informazioni sulla base di calcolo della remunerazione dei soci:* vengono evidenziate le modalità di remunerazione dei soci della società di revisione.

La relazione deve essere firmata, anche in formato elettronico, dal revisore legale, ovvero da un rappresentante della società di revisione legale.

3.7. L'analisi delle relazioni di trasparenza

Gli aspetti teorici fino ad ora esposti meritano di essere applicati a realtà concrete, per meglio capire di cosa effettivamente si parla. Grazie alla relazione di trasparenza, che ciascuna società è chiamata a pubblicare sul proprio sito internet, è possibile approfondire il tema legato agli aspetti organizzativi nell'ambito del controllo interno della qualità e vedere come ciascuna società applica in concreto i principi di riferimento.

I casi che verranno analizzati si riferiscono alle 15 società di revisione iscritte all'Albo Consob, che presentano un fatturato relativo all'attività di revisione legale, superiore al milione di euro. La Tabella 2 (pagina seguente) si riferisce alle 17 società di revisione, iscritte all'Albo Consob: è stata utilizzata per l'estrapolazione dei dati necessari all'individuazione dei casi concreti da esporre. La tabella contiene il nome della società, l'anno di riferimento della relazione di trasparenza, l'organico relativo al personale impiegato, l'ammontare del fatturato totale, il fatturato suddiviso per categoria di servizi offerti ed infine l'anno relativo all'ultimo controllo esterno di qualità effettuato. I dati sono stati estrapolati dalle singole relazioni di trasparenza, ad oggi pubblicate.

(39) I soggetti iscritti nel registro dei revisori o nel registro del tirocinio devono partecipare a programmi di aggiornamento professionale, secondo le modalità stabilite con regolamento dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob. È quanto previsto dall'art. 5 del D.Lgs. 39/2010: "1. Gli iscritti nel Registro e gli iscritti nel registro del tirocinio prendono parte a programmi di aggiornamento professionale, finalizzati al perfezionamento e al mantenimento delle conoscenze teoriche e delle capacità professionali, secondo le modalità stabilite con regolamento dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob. 2. Il regolamento di cui al comma 1 definisce le modalità con cui la formazione continua può essere svolta presso società o enti dotati di un'adeguata struttura organizzativa e secondo programmi accreditati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob."

SOCIETÀ DI REVISIONE ISCRITTE ALL'ALBO CONSOB

[Tabella
2]

Società	Anno	Organico	Totale Fatturato	Fatturato suddiviso per categoria di servizio				Ultimo controllo di qualità
				Revisione legale	Revisione volont./Verif.	Organizzazione contab./Con.Fis	Altri servizi	
RECONTA ERNST & YOUNG SPA	2013	n.p.	207.817.000,00	135.292.000,00	64.548.000,00	0,00	7.977.000,00	2010
PRICEWATERHOUSECOOPERS SPA	2013	1855	216.000.000,00	109.000.000,00	91.000.000,00	0,00	16.000.000,00	2012
KPMG SPA	2013	1300	198.123.000,00	105.391.000,00	85.522.000,00	0,00	7.210.000,00	2010
DELOITTE & TOUCHE SPA	2013	1000	123.432.510,13	71.064.207,93	42.025.239,43	0,00	10.343.062,77	2010
MAZARS SPA	2013	250	26.724.000,00	18.042.000,00	7.207.000,00	0,00	1.475.000,00	2013
RIA GRANT THORNTON	2013	230	16.775.442,00	9.729.284,00	3.166.170,00	0,00	3.879.988,00	2011
BDO SPA	2013	250	19.075.093,17	9.141.047,80	3.502.279,40	0,00	6.431.765,97	2011
BAKER TILLY CONSULAUDIT SPA	2013	n.p.	12.807.586,00	7.785.430,00	3.695.746,00	0,00	1.326.410,00	2012
PKF ITALIA SPA	2013	16	6.906.218,00	4.515.043,00	2.362.175,00	29.000,00	0,00	2012
BOMPANI AUDIT SRL	2012	10	4.145.450,75	2.442.086,75	873.384,55	0,00	829.979,45	2012
ANALISI Società di Revisione SPA	2013	30	3.176.386,00	1.972.648,00	659.994,00	0,00	543.744,00	2012
TREVOR	2013	25	2.122.469,00	1.672.950,00	210.452,00	60.250,00	178.817,00	2012
FIDITAL REVISIONE SRL	2013	30	2.969.000,00	1.422.000,00	988.000,00	0,00	559.000,00	2012
AGKNSerca SNC	2013	n.p.	1.880.000,00	1.394.000,00	318.000,00	0,00	168.000,00	2011
FAUSTO VITTUCI & C. SAS	2013	20	1.990.454,00	1.098.520,00	512.426,00	0,00	379.508,00	2011
AUDIREVI SRL	2013	20	1.906.330,00	985.427,00	433.193,00	0,00	487.710,00	2013
AXIS SRL	2013	12	972.000,00	689.000,00	127.000,00	0,00	156.000,00	2011

3.7.1. Reconta Ernst & Young S.p.A.⁽⁴⁰⁾

Reconta Ernst & Young S.p.A. [EY] è una società per azioni con sede legale in Roma, avente ad oggetto lo svolgimento dell'attività di revisione ed organizzazione contabile. È una member firm di Ernst & Young Global Limited. Il sistema di controllo interno della qualità si basa sul programma annuale Audit Quality Review [AQR] attraverso cui viene valutato se il sistema abbia operato efficacemente, al fine di fornire la ragionevole sicurezza che la Società ed il suo personale rispondano agli standard professionali applicabili, a quelli di EY, così come ai requisiti previsti dalla normativa. Per il rispetto del requisito dell'indipendenza la Società ha previsto diversi strumenti. Il *Global Independence System* [GSI] è uno strumento accessibile dalla intranet aziendale ed è utilizzato per individuare gli Enti di Interesse Pubblico, nei confronti dei quali si rendono applicabili le regole di indipendenza e le restrizioni che riguardano ciascuno di essi. Il *Global Monitoring System* [GSM] assiste nell'identificazione dei titoli "proibiti" ed altri investimenti finanziari non consentiti. I professionisti sono tenuti a dichiarare i titoli detenuti da loro stessi o dagli stretti familiari: laddove detengano un titolo "proibito" sono chiamati a disinvestire il titolo stesso. Sia annualmente che trimestralmente è prevista la compilazione delle conferme di indipendenza. Per i servizi diversi dalla revisione la Società si tutela tramite il *Service Offering Reference Tool* [SORT]: il portafoglio servizi viene valutato e controllato su base continuativa, al fine di accertare che gli stessi siano consentiti dalle norme. Infine è presente il Business Relationship Evaluation Tool [BRET]: utilizzato dal personale per valutare ed ottenere l'approvazione preventiva di potenziali relazioni d'affari con un cliente. Per rafforzare il requisito dell'indipendenza la Società predispone inoltre la c.d. rotazione del partner responsabile dell'incarico: per gli Enti di Interesse Pubblico, ad esempio, la rotazione avviene ogni sette anni. A seguito della rotazione devono poi trascorrere due anni prima che il partner possa

(40)[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Relazione_di_trasparenza_2013/\\$FILE/Relazione%20di%20Trasparenza%202013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Relazione_di_trasparenza_2013/$FILE/Relazione%20di%20Trasparenza%202013.pdf) [30/10/2013]

nuovamente ricoprire il ruolo. La formazione continua del personale prevede corsi base integrati da programmi sviluppati per affrontare i cambiamenti nei principi contabili e nei principi di revisione, negli standard di indipendenza e professionali e per analizzare le tematiche emergenti. È richiesto l'impiego di un numero minimo di ore secondo un piano con obiettivi annuali e triennali in funzione del livello professionale. Lo sviluppo professionale avviene inoltre tramite coaching ed esperienze sul campo. Il *Performance Management and Development Process* [PMDP] è disegnato per aiutare il personale a crescere ed avere successo nella propria carriera. Ogni professionista con il suo counselor identifica le opportunità per un ulteriore sviluppo. Il *Global Tool for Acceptance and Continuance* [GTAC] è accessibile dalla rete intranet aziendale ed è utilizzato per coordinare in modo efficace le attività di accettazione e mantenimento della clientela e degli incarichi, nel rispetto delle policy di EYG, delle service line e della member firm. Prima di accettare un nuovo incarico o un nuovo cliente, la Società valuta se dispone di risorse sufficienti per fornire un servizio di qualità e se sia appropriato fornire i servizi che il cliente eventualmente richiede. Affinché possano essere accettati incarichi su Enti di Interesse Pubblico è necessaria l'approvazione di un *Professional Practice Director* [PPD]. Fatto questo esame, vengono poi individuati gli incarichi che richiedono attività aggiuntive di supervisione, nonché i clienti per cui sia opportuno risolvere l'incarico. L'assegnazione del personale al team di revisione è effettuata sotto la direzione della leadership, sulla base dei seguenti fattori: competenza, dimensioni e complessità dell'incarico, conoscenza specialistica ed esperienza di settore, tempistica del lavoro, continuità ed opportunità per la formazione sul campo. Coloro che sono chiamati ad una supervisione eseguono un riesame del lavoro svolto ed un riesame dell'accuratezza e completezza della documentazione di revisione. Gli *executive* effettuano invece un riesame di secondo livello in relazione all'adeguatezza del lavoro di revisione nel suo complesso. Nel caso di tematiche complesse o sensibili è prevista un'attività di consultazione che coinvolga altro personale, esterno al team, con maggiore esperienza o specializzazione settoriale. Le consultazioni inoltre devono essere

documentate e devono contenere il consenso scritto della persona o delle persone consultate, al fine di dimostrare la loro comprensione della tematica. La review è effettuata con riferimento agli incarichi relativi a tutte le società quotate ed a quelle considerate a più alto rischio. Gli *engagement quality reviewer* sono professionisti con esperienza e conoscenza della materia, indipendenti dal team di revisione ed in grado di fornire un'ulteriore valutazione oggettiva di questioni significative di contabilità e bilancio, di revisione e di reporting. Qualora l'*engagement quality reviewer* formuli raccomandazioni che non sono accettate dal socio responsabile dell'incarico, non è possibile emettere la relazione di revisione fino a quando le cause delle divergenze non siano state affrontate e le parti non siano addivenute ad una soluzione di comune accordo.

3.7.2. Price Waterhouse Coopers S.p.A.⁽⁴¹⁾

Price Waterhouse Coopers S.p.A. [PwC] è una società di revisione, membro del network Price Waterhouse Coopers International Limited, con sede amministrativa a Milano, che ha per oggetto sociale la prestazione di servizi di revisione ed organizzazione contabile. Il sistema di controllo della qualità del lavoro di revisione è stato realizzato sulla base dei principi di revisione italiani, delle direttive e delle procedure comuni al network al quale appartiene e dei principi internazionali di revisione previsti. La responsabilità di promuovere la qualità dei servizi di revisione incombe sul Consiglio di Amministrazione, che ha provveduto ad introdurre e diffondere una cultura aziendale basata su standard elevati di indipendenza e di etica professionale. Affinché tutti i membri della Società siano a conoscenza delle direttive e delle procedure da rispettare è stata creata un'apposita sezione nel portale aziendale. Le eventuali variazioni che si rendono necessarie, devono essere sottoposte al Consiglio di Amministrazione per l'approvazione, prima di essere rilasciate e portate a conoscenza di tutto il personale. La struttura interna relativa alla qualità è suddivisa in tre funzioni ed in un'unità operativa:

(41) <http://www.pwc.com/it/it/publications/assets/docs/transparency-report-2013.pdf> [30/10/2013]

- ✓ attività di consultazione, di aggiornamento e di guida su tematiche tecnico-contabili;
- ✓ attività di consultazione, di aggiornamento e di guida su tematiche tecnico-professionali;
- ✓ attività di consultazione, di aggiornamento e di guida su tematiche di indipendenza e di gestione del rischio;
- ✓ unità operativa “Information Security”.

Le tre funzioni più l'unità operativa operano in stretto coordinamento tra loro ed insieme formano la “*Risk & Quality Committee*”. È stata poi prevista un'ulteriore figura, il “*Chief Quality Officer*”: è responsabile del programma di monitoraggio dell'intero sistema di controllo interno della qualità e svolge la propria attività nel rispetto di un piano annuale sottoposto ed approvato preventivamente dall'Amministratore Delegato. Con riferimento ai principi etici, ed in particolare alla riservatezza, la Società ha stabilito che il personale sia tenuto al rispetto del principio in esame, sia durante che dopo l'incarico. Al momento dell'assunzione, ciascun dipendente, riceve copia del “*Codice di Comportamento*”⁽⁴²⁾. La Società ha predisposto anche un “*Codice Etico*” che detta le regole di comportamento in linea con la missione aziendale e basato sugli stessi principi del “*Codice di Comportamento*”. L'accettazione ed il mantenimento dell'incarico con il cliente seguono un processo strutturato, basato su un sistema proprietario di PwC, denominato “*Acceptance and Continuance*” [A&C]. Questo sistema supporta il processo di valutazione che i rischi relativi ad un cliente, effettivo o potenziale, siano accettabili e che il nome PwC possa essere associato a quello del cliente e del suo management. Un ulteriore strumento è stato previsto al fine di valutare preventivamente la possibilità di accettare specifici servizi non di revisione prospettati da clienti: “*Autorization For Services*” [AFS]. Il personale assunto deve essere dotato di ottima preparazione ed elevato potenziale professionale. L'attività di assunzione è portata avanti da un team dedicato composto di 10

(42) Il Codice di Comportamento si differenzia dal Codice Etico. Il primo è un documento corposo e strutturato con domande e risposte ed esempi pratici; il secondo consiste in un documento snello che elenca in modo più sintetico le regole.

professionisti del recruiting. Il processo prevede uno screening iniziale di tutti i curricula pervenuti e l'effettuazione di almeno due colloqui con i candidati. Affinché il personale possa crescere professionalmente, la Società ha previsto corsi di formazione locali ed internazionali, e numerosi programmi di auto formazione. Le promozioni di carriera ci saranno solo quando il soggetto ha maturato le competenze e le capacità necessarie per assumersi ulteriori responsabilità. È stato introdotto anche un programma di coaching finalizzato a supportare lo sviluppo di un percorso di crescita professionale che sia in grado di coordinare gli interessi e le ambizioni del singolo con le esigenze della Società. Gli incarichi di revisione sono assegnati tenendo conto dell'esperienza e della competenza richiesta dalle specifiche circostanze. È possibile monitorare i carichi di lavoro tramite un apposito database "*DB Professional*", costantemente aggiornato e consultabile da tutti i soci. La Società ha avvertito l'esigenza di prevedere una rotazione del socio responsabile dell'incarico: la rotazione viene monitorata attraverso un database che mantiene le informazioni riguardanti la storia dei mandati assegnati. L'assegnazione è decisa dal responsabile della pianificazione assieme al socio ed il manager responsabili del lavoro. Ai fini della direzione, supervisione e riesame del lavoro di revisione, la Società ha adottato un sistema di documentazione elettronica "*Aura*" ed un sistema denominato "*Managing Paper Files*" che permette di archiviare la residua documentazione cartacea a supporto della revisione. Per l'attività di consultazione sono stati istituiti una serie di protocolli formali che definiscono in quali circostanze si rende obbligatoria ed in quali viene semplicemente raccomandata. Inoltre numerose sono le collaborazioni con il mondo professionale, accademico e con le istituzioni comunitarie. Il monitoraggio si articola su tre grandi aree:

- ✓ monitoraggio delle direttive e delle procedure di controllo della qualità;
- ✓ monitoraggio dei lavori di revisione ed attestazione;
- ✓ monitoraggio degli indicatori di qualità.

Nel primo gruppo vi rientrano i controlli, documentati da un apposito database, sull'adeguatezza e sull'efficacia operativa delle direttive e delle procedure di

controllo della qualità. Il secondo gruppo tratta dei controlli con riferimento alle linee guida emesse dal *Global Assurance Quality Review Group*, facente parte del network PwC. Il processo di monitoraggio inizia con una valutazione preliminare del sistema di controllo interno della qualità della Società: vengono testate le principali componenti. Successivamente, senza dimenticare la valutazione preliminare, sono selezionati e monitorati solo alcuni incarichi di revisione. L'attività di monitoraggio appena descritta si va ad aggiungere al controllo che, annualmente, viene svolto dal *Quality Office italiano*. Il campione selezionato, in genere, si riferisce ad una selezione di clienti connotati da un maggior livello di rischio. Al terzo ed ultimo gruppo appartengono i controlli centralizzati su alcuni parametri, di particolare rilevanza per il controllo della qualità. Controlli che vengono definiti dall'Amministratore Delegato annualmente, sulla base del quadro normativo e regolamentare dell'attività di revisione e sulla base delle eventuali raccomandazioni fornite dalle Autorità di Vigilanza.

3.7.3. KPMG S.p.A.⁽⁴³⁾

KPMG S.p.A. è una società per azioni con sede legale in Milano, che svolge attività di revisione legale ed organizzazione contabile, nonché altre attività che le norme vigenti prevedono possano essere svolte da una società di revisione. Appartiene al network KPMG International Cooperative. Il sistema di controllo interno della qualità è disegnato seguendo le prescrizioni dei principi di revisione italiani emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, con particolare riferimento al Principio di Revisione 220 "Il controllo della qualità del lavoro di revisione contabile" ed al Principio 100 "Principi sull'indipendenza del revisore"; nonché, essendo member firm del network, le prescrizioni degli standard emanati dall'IFAC. *L'Audit Quality Framework* evidenzia quelli che sono i driver per la qualità del lavoro di revisione contabile ed il modo in cui viene affrontata. L'esempio dei partner è il

(43) <https://www.kpmg.com/it/it/services/audit/documents/relazione-trasparenza-2013.pdf> [08/02/2014]

punto centrale dei sette driver della qualità di revisione e contribuisce a garantire che comportamenti appropriati premino tutto il network. I partner dimostrano e comunicano il proprio impegno verso la qualità, l'etica e l'integrità. Il Consiglio di Amministrazione sostiene la creazione di una cultura della qualità avvalendosi di diversi meccanismi. Le principali direttive e procedure che compongono il sistema sono raccolte nel *Manuale Processi Controllo Qualità* e nel *Codice di comportamento*. Le funzioni che rivestono un ruolo chiave ed hanno una responsabilità operativa sono:

- ✓ Responsabili di Area e di Ufficio: i responsabili di Area riportano all'Amministratore Delegato, rappresentano lo stesso all'interno dell'area di riferimento, operano in stretto coordinamento con i responsabili degli uffici che fanno parte dell'area. I responsabili di un Ufficio riportano invece al rispettivo responsabile dell'Area, rappresentano lo stesso all'interno dell'ufficio ed operano in stretto coordinamento con i responsabili di ufficio delle funzioni professionali, di supporto e dei settori.
- ✓ Quality & Risk Management: è costituita da un team centrale con funzioni tecniche, organizzative e di coordinamento che si avvale di referenti a livello di Area.
- ✓ Risorse Umane: l'obiettivo è che la società sia dotata di un organico che abbia un livello di competenza e di aggiornamento professionale tale da consentire di far fronte alle responsabilità individuali e collettive.
- ✓ Professional Practice: ha il compito di fornire gli indirizzi tecnico-professionali ai quali deve uniformarsi il personale professionale.
- ✓ Training: ha il compito di pianificare ed organizzare gli eventi formativi destinati a formare e favorire lo sviluppo delle risorse professionali dal momento dell'assunzione in poi.

Le ultime tre funzioni riportano all'Amministratore Delegato e sono costituite da team centrali con funzioni tecniche, organizzative e di coordinamento che si avvalgono di referenti a livello di Area. L'integrità e l'indipendenza sono i valori fondamentali dell'operare. Il *Codice di comportamento*, trasmesso e reso

disponibile per tutto il personale, è lo strumento di deontologia aziendale che ha l'obiettivo di comunicare i valori ed i principi di condotta. Il personale professionale è tenuto a comunicare le situazioni intervenute con un Audit client che potrebbero comportare il passaggio da parte sua ad un rapporto di lavoro o collaborazione con lo stesso. Inoltre i partner sono tenuti a registrare i propri investimenti in titoli ed obbligazioni quotati ed in fondi comuni nel sistema *Independence Compliance System* [KICS]. Al personale è richiesta all'atto di assunzione e successivamente su base periodica il rilascio di un'attestazione, *Affidavit*, di conferma della conoscenza e del rispetto delle norme di indipendenza e di altre direttive adottate. La Società ha predisposto anche la *Partner Rotation* riducendo così i rischi di familiarità che minacciano l'indipendenza, derivanti dalla prolungata partecipazione nel tempo di una stessa persona ad un determinato incarico di revisione. Per quanto riguarda i servizi diversi dalla revisione la Società si è dotata di un apposito strumento, *Sentinel*: è un database internazionale che viene alimentato quotidianamente con l'inserimento di tutte le proposte/richieste di servizi effettuate da tutte le entità del network. Per tutte le società inserite vengono identificati e risolti i conflitti di interesse e per le società soggette a restrizioni alla prestazione di servizi diversi dalla revisione, supporta anche il processo di approvazione degli incarichi. Le procedure di accettazione e mantenimento della clientela si basano sul processo definito dal network *Client and Engagement Acceptance and Continuance* [CEAC]. Ciascun partner proponente un potenziale cliente deve effettuare una valutazione generale dello stesso; la valutazione deve essere poi approvata da un partner con responsabilità superiore e se il cliente è considerato ad elevato rischio è prevista l'ulteriore approvazione da parte del *Risk Management Partner*. La valutazione iniziale dovrà essere riconsiderata nel caso di variazioni significative nell'ambito del cliente o con cadenza comunque annuale. I responsabili di Area/Ufficio assegnano gli incarichi ai partner considerando le loro capacità, la disponibilità di tempo e l'autorevolezza necessaria per lo svolgimento del ruolo. La Società assume principalmente personale di primo insediamento nel mondo del lavoro con laurea in discipline economiche: la selezione avviene attraverso

tre livelli di colloqui, finalizzati all'individuazione dell'esistenza di adeguate caratteristiche individuali, comportamentali, attitudinali e tecniche. I *recruiter* partecipano annualmente ad un training specifico, nel corso del quale vengono approfonditi aspetti operativi, qualitativi e motivazionali. Tutti i nuovi assunti sono chiamati a partecipare ad una sessione di formazione iniziale mirata. La crescita professionale ed il conseguente sviluppo di carriera sono legati ad una logica di merito, basata sugli obiettivi prefissati all'inizio del periodo in termini di accrescimento di competenze professionali e di valutazioni individuali dei singoli incarichi svolti in termini di qualità del lavoro. Il personale professionale ottiene feedback nel corso dell'anno attraverso lo strumento *Dialogue dell'Engagement Review*, da diversi colleghi con maggiore esperienza, per un numero medio che va dalle 3 alle 8 valutazioni. Agli incarichi di revisione, tenuto conto delle loro dimensione e/o difficoltà, vengono assegnati un partner responsabile del lavoro, uno o più manager, uno o più senior ed uno o più assistenti. L'attività di consultazione interna è un fattore fondamentale per la qualità ed è obbligatoria in determinate circostanze e, comunque, sempre incoraggiata. Il *KAM International* contiene specifiche indicazioni in merito ai ruoli ed alle responsabilità dei componenti del team di revisione anche con riferimento agli aspetti di direzione, supervisione e riesame del lavoro. Contiene altresì specifiche indicazioni relativamente alla tempistica della raccolta della documentazione di revisione nella versione definitiva. L'*Engagement Quality Control Review* [EQCR] è un processo volto a fornire, prima che la relazione di revisione sia emessa, una valutazione obiettiva dei significativi elementi di giudizio professionale usati dal team di lavoro e delle conclusioni raggiunte nel formulare la relazione. Il ruolo di EQCR è assegnato, a cura del *Risk Management Partner*, ad un partner indipendente con competenza adeguata alle circostanze dell'incarico. Tale partner non deve avere altri coinvolgimenti con l'incarico oggetto della review, prendere decisioni per conto del team ed essere soggetto ad altre considerazioni/interessi che ne possano minacciare l'obiettività. Il coinvolgimento dell'EQCR è obbligatorio per gli incarichi di revisione relativi ai bilanci di società quotate, agli Enti di Interesse Pubblico, per gli incarichi

valutati ad alto rischio ed altre fattispecie specifiche previste. L'attività di monitoraggio vede alla base il programma di *Quality Performance Review Program* [QPR] che rappresenta il principale strumento volto a garantire che le entità del Network osservino collettivamente le disposizioni e gli standard professionali applicabili. Ogni partner deve essere assoggettato al controllo almeno una volta ogni tre anni: per ciascuno vengono selezionati due lavori nell'arco del triennio. Nello svolgimento del controllo viene utilizzato un *questionario* [QUBUS], su supporto informatico disponibile on line su piattaforma web, che permette di raccogliere e riepilogare i risultati delle verifiche svolte, fornendo anche supporti di carattere teorico. Il monitoraggio periodico è un programma di verifica trimestrale della gestione dei temi del *Risk Management* ed *Etica e Indipendenza* su un campione di incarichi. È effettuato sotto la responsabilità della funzione di *Quality & Risk Management* e svolto dal *Risk Management Partner*. I risultati delle varie attività di monitoraggio sono comunicati e discussi con i singoli partner oggetto di controllo.

3.7.4. Deloitte &Touche S.p.A.⁽⁴⁴⁾

Deloitte & Touche S.p.A. è una società per azioni con sede legale in Milano, che svolge attività di revisione legale ed organizzazione contabile, nonché le altre attività demandate da specifiche norme di Legge. Appartiene al network Deloitte. Il Consiglio di Amministrazione ha la responsabilità ultima del sistema di controllo interno della qualità e ne ribadisce l'importanza, assicurando in questo modo l'appropriato "*tone at the top*" ed enfatizzandone la rilevanza nell'ambito dei valori professionali e della cultura aziendale della Società. All'interno del CdA sono stati designati alcuni soci al ruolo di: *National Professional Practice* [NPPD], *Audit Risk Leader* e *Reputation & Risk Leader* [PRL]. Sono state definite poi due strutture: il *PDD Office* e l'*RRRI Office* che sono i principali artefici dell'implementazione e del mantenimento operativo del sistema di

(44)http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Italy/Local%20Assets/Documents/Audit/RelazioneTrasparenza%202013_blocc.pdf
[30/10/2013]

controllo interno della qualità. La Società adotta i principi etici del network Deloitte, che sono stati recepiti all'interno del *Codice Etico* aziendale (onestà ed integrità, professionalità, competenza, obiettività, riservatezza, correttezza, responsabilità e rispetto). I principi adottati fanno inoltre riferimento all'IFAC. È stato individuato un *Ethics Officer* nella persona di un socio esperto che riporta al *Reputation & Risk Leader*: il ruolo è quello di curare lo sviluppo di un programma volto ad incoraggiare e sostenere la diffusione all'interno della società dei valori etici a cui la stessa si ispira. Le direttive a tutela del requisito dell'indipendenza sono state previste in modo tale da ricomprendere nel loro ambito le entità aderenti al network, i relativi partner, il personale professionale amministrativo ed i relativi familiari. Il *Deloitte Entity Search and Compliance* [DESC] è un sistema informativo che include la lista delle entità rilevanti ai fini dell'applicazione delle norme di indipendenza. Tale sistema è gestito per conto delle member firm aderenti al network, accessibile mediante la intranet aziendale e consultabile in ogni momento dai partner e dal personale professionale ed amministrativo. Le procedure di assunzione, promozione e formazione del personale, devono assicurare la disponibilità di un numero idoneo di professionisti adeguatamente qualificati e provvisti di un apposito mix di competenze tecniche. Tra i requisiti presi in esame, oltre alle competenze professionali necessarie allo svolgimento dell'attività di revisione, è attribuita adeguata considerazione anche alla conoscenza della lingua inglese. La Società ha predisposto inoltre un programma di counseling per assistere il personale nell'identificazione dei percorsi carriera e per lo sviluppo di piani di azione. Nell'ambito del network Deloitte è stato sviluppato un modello delle competenze professionali, il *Global Excellence Model* [GEM], utilizzato per esprimere le capacità personali dei partner e del personale professionale in modo da individuare i relativi fabbisogni formativi e di crescita. Per la Società la formazione continua è un fattore chiave per assicurare un'elevata qualità dei servizi offerti e per mantenere e sviluppare le competenze teoriche e tecniche e le capacità individuali del proprio personale. Il percorso di formazione include prevalentemente corsi interni (in aula o e-learning); senza dimenticare però le

attività formative previste da norme nazionali nonché corsi con adesione individuale. Per l'accettazione dell'incarico, il rischio ad esso associato si suddivide su tre livelli ed è determinato prima dell'avvio del lavoro. Se il grado è considerato normale è sufficiente l'approvazione del partner responsabile e dell'*Area Leader interessato*; qualora il grado di rischio sia considerato superiore al normale o molto superiore, è necessaria un'ulteriore approvazione da parte dell'*Area Risk Leader* e dell'*Audit Risk Leader*. La valutazione del rischio avviene sulla base di un *tool informatico* [CLACC] che prevede l'esame di informazioni relative al cliente e all'incarico, finalizzate alla valutazione dei rischi ad esso associati e del rischio complessivo dello stesso. Il processo di valutazione del rischio è continuo e prosegue nel corso dell'incarico stesso: per gli incarichi di durata pluriennale la valutazione è reiterata su base annuale per valutare da un lato, se mantenere la relazione professionale e dall'altro per impostare la pianificazione dell'incarico relativo al nuovo esercizio. Ciascun incarico viene assegnato ad un partner che ha la responsabilità complessiva dell'incarico; l'assegnazione avviene tenendo conto delle specifiche competenze tecniche e di settore del partner, della sua esperienza professionale, del suo carico di lavoro complessivo e del livello di rischio dell'incarico stesso. Il team di revisione è composto, oltre che dal partner responsabile dell'incarico, da uno o più manager, senior e assistenti, tenendo conto della dimensione, della natura e della complessità dell'attività svolta dall'entità oggetto di revisione. Il tool *AuditSystem/2* include l'approccio di revisione, la documentazione standard da utilizzare nel corso del lavoro e la tecnologia software di supporto. La documentazione del lavoro svolto è sottoposta ad un processo di supervisione e riesame da parte di componenti del team di livello superiore rispetto a coloro che hanno svolto il lavoro. Gli incarichi di revisione e gli altri assurance engagement sono infatti soggetti ad un processo di *Engagement Quality Review* [EQCR] al fine di sottoporne gli esiti ad un esame indipendente. Il review è svolto, in genere, da un partner non direttamente coinvolto nell'incarico, con appropriata esperienza e conoscenza dei principi contabili, di revisione e dei regolamenti applicabili. Per l'attività di consultazione la Società si avvale di un gruppo di

professionisti. L'attività di monitoraggio ha visto l'implementazione di uno specifico processo: *practice review*, finalizzato ad accertare l'adeguatezza e l'efficacia operativa delle direttive e delle procedure in materia di controllo della qualità. Il *practice review* è un programma di durata triennale, nell'arco della quale sono assoggettati al monitoraggio tutti gli uffici e tutti i partner; esso viene condotto annualmente con riferimento ad un certo numero di uffici e partner. I *reviewer* sono selezionati tra i partner ed i manager appartenenti ad aree geografiche o di business diverse da quelle oggetto di monitoraggio. Gli incarichi sono selezionati sulla base di campioni che includono anche incarichi nazionali ed internazionali, incarichi aventi ad oggetto Enti di Interesse Pubblico, incarichi a rischio elevato, ecc. Oggetto di review sono le relazioni di revisione e le carte di lavoro. Con periodicità triennale sono oggetto di review anche le direttive e le procedure di risk management e di controllo della qualità. All'esito della *practice review* i risultati e le osservazioni emersi sono formalizzati in un apposito report. Sulla base di tale report il Consiglio di Amministrazione definisce un piano dettagliato delle azioni da intraprendere, identifica i soggetti responsabili della loro realizzazione ed i tempi previsti al riguardo, ed effettua il monitoraggio del completamento del piano stesso.

3.7.5. Mazars S.p.A.⁽⁴⁵⁾

Mazars S.p.A. è una società per azioni, con sede legale ed amministrativa in Milano, che ha per oggetto sociale la revisione, l'organizzazione contabile di aziende, nonché le altre attività consentite dalle norme vigenti. È un'Organizzazione Internazionale indipendente ed integrata a cui appartengono delle entità associate. Il sistema del controllo di qualità riflette la consapevolezza dell'importanza della cultura aziendale della qualità e l'impegno costante a salvaguardia. La responsabilità ultima del sistema è attribuita al Consiglio di Amministrazione, che ha il compito di promuovere e diffondere la cultura

(45)<http://www.mazars.it/Pagina-iniziale/News/Pubblicazioni-Corporate/Relazione-di-Trasparenza-Mazars-S.p.A/Relazione-di-Trasparenza-2013-Mazars-S.p.A> [08/02/2014]

aziendale. Le policies e le procedure attuate sono conformi ai Principi di Revisione internazionali emanati dall'IFAC: esse sono documentate *nel Quality Assurance Manual* [QAM] accessibile sul sito dell'Organizzazione da parte del personale professionale. Sotto il profilo organizzativo la Società ha costituito una specifica struttura aziendale "*CSU Technique & Innovation*" [CSU T&I] facente capo ad un socio esperto. Al suo interno sono individuate le specifiche funzioni deputate a svolgere un ruolo importante nell'intero sistema a presidio della qualità:

- ✓ Funzione *Professional Standards*: garantisce l'aggiornamento della metodologia applicata all'attività di revisione in linea con l'approccio di Mazars;
- ✓ Funzione *Ethics & Risk Management*: si occupa dell'etica, dell'indipendenza e della gestione del rischio;
- ✓ Funzione *Compliance & Quality Control*: responsabile del sistema di monitoraggio e delle verifiche dell'efficacia del sistema di controllo di qualità.

Esistono poi altre due funzioni: l'*Accounting Standards* ha la responsabilità dell'attività di consultazione su argomenti di contabilità e bilancio; la *Training* è invece responsabile dell'attività di formazione. I valori ed i principi di Mazars sono raccolti a livello locale nel *Codice Etico* predisposto dalla Società nell'ambito del Modello organizzativo 231/2001. Per l'accettazione ed il mantenimento della clientela sono definite nel dettaglio direttive e procedure che vengono adattate ed integrate in relazione alle specifiche esigenze locali. La scelta di accettazione dell'incarico si basa sul grado di rischio complessivo e sulla categoria tassonomica del cliente. Per gli incarichi nei confronti degli Enti di Interesse Pubblico e comunque nei confronti di incarichi che presentano un certo grado di rischiosità, è richiesta l'approvazione della funzione *Ethics & Risk Management*. Particolare attenzione deve essere poi posta sugli incarichi circa clienti appartenenti ad un gruppo internazionale: è necessaria una verifica preliminare in ordine all'insussistenza di potenziali conflitti di interesse o minacce all'indipendenza. Per il mantenimento della clientela è previsto

annualmente l'aggiornamento del profilo di rischio determinato in fase di accettazione. Per coordinare e documentare in modo omogeneo ed efficace l'attività di accettazione e mantenimento degli incarichi la Società ha predisposto un apposito questionario denominato “*Acceptance and Continuance Questionnaire*”. L'approccio di revisione si articola sulla conoscenza dell'attività dell'impresa e del contesto economico e generale in cui opera, sulla valutazione dei rischi e del sistema di controllo interno nonché dell'efficacia dello stesso. A supporto Mazars utilizza uno specifico software “*Audit Soft*”: è disegnato in modo da includere non solo l'approccio di revisione ma anche tutta la documentazione elettronica del lavoro. L'assegnazione dell'incarico si basa su linee guida e direttive emanate dall'Organizzazione. A livello locale, l'assegnazione al socio degli incarichi sugli Enti di Interesse Pubblico o che presentano un rischio superiore al normale avviene da parte del CdA. Alla funzione *Planning* è attribuita la responsabilità dell'assegnazione del personale professionale ai singoli incarichi. Il riesame della qualità, denominato *Engagement Quality Control Review* [EQCR], si pone l'obiettivo di riesaminare, in modo indipendente, le valutazioni formulate dal team di revisione e le conclusioni raggiunte a supporto della relazione di revisione. L'assegnazione dell'EQCR spetta al Consiglio di Amministrazione che provvede all'individuazione di un socio, indipendente dal team.

3.7.6. Ria Grant Thornton⁽⁴⁶⁾

Ria Grant Thornton è una società per azioni, con sede legale in Milano, che svolge attività di revisione ed organizzazione contabile nonché le altre attività demandate alle società di revisione da specifiche norme di legge. La Società è member firm del network internazionale Grant Thornton International Ltd. Per quanto attiene al sistema di controllo interno della qualità, il Consiglio di Amministrazione è investito della responsabilità ultima del sistema. In materia di principi, la Società adotta i Principi etici del network: essi rappresentano una

(46) <http://www.ria-grantthornton.it/wp-content/uploads/2012/07/RIA-GT-Transparency-Report-2013.pdf> [08/02/2014]

guida nei comportamenti professionali e consentono di mantenere e promuovere l'obiettività, la competenza e la riservatezza. A tutela del requisito dell'indipendenza è stato creato un sistema articolato di direttive e procedure con il fine di garantire con ragionevole sicurezza il rispetto delle norme e dei principi italiani ed internazionali. Tali direttive e procedure ricomprendono nel loro ambito i partner, il personale professionale ed i relativi familiari e le entità aderenti al network, a seconda delle circostanze. La Società si è dotata di un sistema informativo [GIS] per gestire le entità rilevanti ai fini dell'applicazione delle norme di indipendenza. Il sistema è accessibile mediante la rete intranet GTI ed è consultabile in ogni momento dai partner e dal personale professionale. All'interno del GIS troviamo la *Global Restricted List* [GRL] contenente gli incarichi conferiti alle member firm del network GTI con azioni quotate nei mercati regolamentati e delle loro consociate. Il permanere delle condizioni di indipendenza rispetto alla clientela avviene con cadenza annuale: la conferma viene trasmessa in copia al responsabile delle *Risorse Umane* per la verifica di eventuali segnalazioni di criticità. Sempre con cadenza annuale sono condotte le procedure finalizzate a verificare l'effettivo funzionamento del "Sistema Indipendenza" nel suo complesso. Riguardo alle risorse umane, la Società ha definito politiche e procedure relative ai processi di assunzione, promozione, percorsi di carriera e formazione, in modo da assicurare la disponibilità di un numero idoneo di professionisti adeguatamente qualificati. Tra i requisiti richiesti per il personale, spicca quello relativo alla conoscenza della lingua inglese. Inoltre è considerata come fattore chiave per assicurare un'elevata qualità dei servizi la formazione continua: sono previste attività formative per lo sviluppo delle competenze teoriche e tecniche e delle capacità professionali richieste per lo svolgimento del lavoro. La formazione si delinea su quattro tipologie:

- ✓ formazione tematica di base;
- ✓ formazione tematica specialistica;
- ✓ formazione di ruolo;
- ✓ autoformazione.

Il percorso include prevalentemente incontri organizzati internamente ed è prevista la fruizione di un numero minimo di ore di formazione annuale. L'accettazione di un nuovo cliente e l'approvazione di ogni incarico sottostanno a diversi livelli, a seconda del grado di rischio dell'incarico stesso. Se il grado è normale è necessaria l'approvazione del partner responsabile; qualora il grado di rischio sia considerato superiore al normale o molto superiore è necessaria un'ulteriore approvazione da parte di un altro partner e, ove ricorrano determinate condizioni, dal *Comitato Risk management & Quality Control* e dal network GTI. La valutazione del rischio è effettuata tramite appositi questionari, e da procedure che prevedono la richiesta a tutti gli uffici. Ciascun incarico di revisione è diretto da un partner che ha la responsabilità complessiva dell'incarico. Il team di revisione include di regola, oltre al partner responsabile, uno o più manager, senior, assistenti e se necessario specialisti esterni di settore. È formato sulla base della dimensione, natura e complessità dell'attività svolta. L'approccio di revisione si articola in policies e linee guida sviluppate a livello internazionale nell'ambito del network per assistere nella pianificazione e nello svolgimento degli incarichi di revisione. L'attività di monitoraggio è svolta dalla *Funzione Risk management & Quality Control*. Le attività prevedono:

- ✓ engagement reviews: la review è svolta da un partner non direttamente coinvolto nell'incarico e non appartenente all'ufficio del partner assoggettato a verifica;
- ✓ review dello svolgimento dell'attività societaria nel rispetto delle politiche e procedure adottate: la review in questo caso è svolta annualmente ed è integrata da verifiche periodiche su specifici aspetti nel corso dell'esercizio.

3.7.7. BDO S.p.A.⁽⁴⁷⁾

BDO S.p.A. è una società per azioni con sede legale in Milano, che svolge l'attività di revisione ed organizzazione contabile e le altre attività demandate da

(47) <http://www.bdo.it/Documenti/Relazione%20di%20trasparenza%20al%2031%20agosto%202013.pdf> [08/02/2014]

specifiche norme di legge. Appartiene al network BDO International Limited. Il sistema di controllo interno della qualità si basa su direttive e procedure che si riferiscono al Principio di Revisione 220. Tali procedure sono approvate dal Consiglio di Amministrazione e raccolte nel *Manuale delle procedure*. In merito al requisito dell'indipendenza, tutto il personale rilascia annualmente dichiarazioni, giudicando con la massima diligenza e responsabilità la situazione personale e quella dei membri della propria famiglia rispetto a tutti i clienti della società con incarichi di legge risultanti da un database. Ai soci, agli amministratori ed al personale dimissionario che hanno partecipato alle attività di revisione e controllo contabile con funzioni di direzione e supervisione, è fatto divieto di prestare lavoro autonomo o subordinato in favore dello stesso cliente, ovvero in società controllanti o controllate, se non sia trascorso almeno un biennio dalla cessazione dell'incarico o dalla collaborazione. L'indipendenza è verificata per i nuovi incarichi a livello preliminare e per quelli già preesistenti annualmente. Quella preliminare è verificata dall'*Engagement Partner* attraverso la compilazione e la trasmissione, per posta elettronica interna, dei dati e delle informazioni dei clienti. Il personale opera sulle informazioni relative ai clienti nel massimo rispetto delle regole di riservatezza professionale. Le procedure relative all'utilizzazione e divulgazione delle informazioni privilegiate si suddividono in *insiders primari* e *tipper/insiders secondari*. Le esigenze di nuove assunzioni sono valutate da ogni partner prima dell'inizio della *Business season* sulla base dei potenziali incarichi e del carico di ore necessario per quelli già acquisiti e vengono poi comunicate ed elaborate dal *Responsabile delle risorse umane*. I giovani candidati sono valutati sulla base del curriculum scolastico e delle caratteristiche personali; mentre i candidati già formati vengono valutati sulla base dell'esperienza, delle qualifiche professionali, delle competenze tecniche specifiche e della conoscenza della lingua inglese. I nuovi assunti ricevono tutta la documentazione necessaria alla conoscenza delle regole, dei principi e delle procedure della Società. È lo *Staff Handbook* che contiene le regole di comportamento e le procedure amministrative, mentre il *Manuale delle direttive interne* e le *Norme sulla Dichirazione di Indipendenza, Riservatezza e*

Integrità sono per conferma di presa visione. La formazione è attuata mediante l'organizzazione di corsi di aggiornamento annuali e seminari specialistici, sia in aula che e-learning e on line tramite il portale *BDO Connect*. Sono inoltre accessibili al personale una raccolta elettronica di pubblicazioni e normativa professionale ed una biblioteca elettronica del materiale dei corsi di formazione. Il percorso formativo di ciascuno è seguito e documentato a cura del *Responsabile delle risorse umane*. L'avanzamento di carriera avviene unicamente in base al merito, attraverso un processo di valutazione annuale e di discussione dei risultati. Le proposte di avanzamento sono predisposte dal *Responsabile delle risorse umane* ed approvate dal CdA. Ad ogni dipendente è assegnato un tutor, individuato tra i dirigenti ed i soci, che ne segue la crescita professionale, comunica e discute i risultati raggiunti e gli avanzamenti di livello interno ed è punto di riferimento per ogni chiarimento ed esigenza professionale. Per quanto riguarda le modalità di accettazione della clientela, la Società distingue tra potenziali clienti e possibili incarichi: i rapporti dei primi sono seguiti da un *Client Partner*, mentre i secondi sono quelli a seguito della richiesta di emissione di una proposta. Il mantenimento di un incarico invece prevede un esame continuativo della clientela. Le due procedure, ovvero quella di accettazione e quella di mantenimento, sono attuate attraverso moduli, che permettono di svolgere e lasciare in evidenza le fasi del processo. La successiva assegnazione dell'incarico è attuata in base a procedure in grado di garantire la presenza, sui singoli lavori, di personale con un livello di formazione e preparazione tecnica adeguati alla natura dell'incarico. La pianificazione dei lavori (scheduling) è elaborata per singolo ufficio, sotto la responsabilità di un socio amministratore ed è verificata attraverso un programma di gestione e controllo delle commesse. La direzione del lavoro attiene alla pianificazione iniziale, all'istruzione del personale ed al controllo dei risultati. La supervisione riguarda invece il controllo costante nel corso del lavoro, per valutare l'avanzamento, monitorarne l'esecuzione in base al programma, informarsi dei problemi e definire gli adeguamenti al programma. L'attività di riesame invece attiene alla verifica critica del lavoro da parte di personale con maggiori

competenze, prima della sua finalizzazione. I lavori sono pianificati e svolti secondo le metodologie e con l'utilizzo del software di supporto *APT – Audit Process Tool* sviluppato a livello internazionale nell'ambito del network BDO. Il lavoro è inoltre documentato secondo procedure conformi agli standard internazionali, alle regole previste dal *Manuale BDO*, ai principi di revisione ed alla normativa di riferimento. L'attività di consultazione viene documentata in uno specifico *Form* di consultazione in cui le problematiche, le analisi e le conclusioni sono chiaramente riportate. Nel caso siano chiamati in causa esperti esterni, la documentazione deve prima di tutto verificare il requisito dell'indipendenza e le relative competenze. La Società ha comunque individuato una serie di Partner e Manager e costituito gruppi di consultazione di riferimento, a seconda delle tematiche e delle competenze necessarie. L'attività di monitoraggio prevede la nomina di un Partner responsabile che annualmente relaziona al Consiglio di Amministrazione l'attività svolta, i risultati dei controlli e l'eventuale necessità di modifiche o di integrazioni delle procedure.

3.7.8. Baker Tilly Revisa S.p.A.⁽⁴⁸⁾

Baker Tilly Revisa S.p.A. è una società per azioni con sede legale in Bologna, che svolge attività di revisione legale dei conti ed attività di organizzazione contabile, nonché le attività riservate alle società di revisione da specifiche norme di legge. Appartiene al network Baker Tilly International. Il sistema di controllo della qualità è codificato nel *Regolamento Interno della Qualità del Lavoro di Revisione Contabile*, approvato dal Consiglio di Amministrazione: contiene le regole a cui devono attenersi soci, amministratori, dipendenti e consulenti della società. La funzione tecnica interna è affidata ad un *Comitato Tecnico* composto da tre soci con adeguata esperienza e competenza tecnica. Il CdA svolge il ruolo di guida circa le direttive, su questioni di integrità, obiettività, indipendenza, riservatezza e professionalità, resolvendo eventuali problemi o conflitti tra i soci. Preparazione e competenza del personale

(48) <http://www.bakertillyrevisa.it/wp-content/uploads/2012/01/relazione-trasparenza-2013-def.pdf> [08/02/2014]

perseguono l'obiettivo di assicurare un livello di competenza e di aggiornamento professionale adeguato alle responsabilità che derivano dallo svolgimento degli incarichi. Ogni partner responsabile di ufficio, coordinato dal responsabile del personale, pianifica annualmente le esigenze di personale commisurate al complessivo impegno previsto nell'esercizio. Lo sviluppo professionale avviene mediante i corsi di formazione interni ed esterni. Le definizioni delle qualifiche interne dei dipendenti a vari livelli è effettuata dai partner responsabili di ufficio, che informano periodicamente i dipendenti dei loro progressi e delle conseguenti opportunità di carriera. Gli incarichi vengono assegnati ai partner proponenti, tenendo conto prevalentemente delle competenze territoriali degli uffici e delle specializzazioni richieste. Il partner responsabile di ciascun incarico assegna il personale necessario allo svolgimento dello stesso, in base al budget delle ore, alle qualifiche professionali necessarie ed eventualmente alle competenze di settore. Allo scopo di assicurare un uniforme e completo svolgimento del lavoro, lo staff deve eseguire e documentare il lavoro svolto in conformità al *Manuale Operativo*, che contiene la modulistica standard da utilizzare per tutti gli incarichi. Periodicamente sono trasmesse ai soci ed allo staff comunicazioni di natura tecnica. La direzione e la supervisione del lavoro sono affidate al partner responsabile di ciascun incarico. Il riesame indipendente del lavoro da parte di un "second partner" è richiesto per tutti quei lavori che vengono definiti a rischio: partecipa al processo di pianificazione, di supervisione e di conclusione dell'incarico, condividendo con il responsabile le conclusioni ed il contenuto delle relazioni. L'attività di consultazione può essere sia interna che esterna: la prima sarà svolta dal Comitato Tecnico o da altri soci con esperienza specialistica, la seconda ricorrendo a consulenti esperti indipendenti. Ogni socio è chiamato, prima di accettare nuovi incarichi, a valutare il potenziale cliente e poi a riesaminare in modo continuativo i rapporti professionali con la clientela già acquisita. L'accettazione è comunque subordinata alla preventiva autorizzazione del *Presidente del CdA*. All'inizio di ogni esercizio sociale a ciascun socio è richiesto di verificare l'esistenza delle condizioni per il mantenimento dell'incarico. L'attività di monitoraggio è affidata al *Consigliere*

Delegato al Controllo della Qualità che effettua una verifica interna a campione sugli incarichi svolti da ciascun partner. Il risultato dei controlli effettuati viene presentato al Consiglio di Amministrazione che formula le osservazioni e prende gli eventuali provvedimenti.

3.7.9. PKF Italia S.p.A.⁽⁴⁹⁾

PKF Italia S.p.A. è una società per azioni che fa parte del network PKF e che ha per oggetto sociale la revisione e l'organizzazione contabile, nonché lo svolgimento di tutte quelle prestazioni di servizi che la normativa vigente consente. Il sistema di controllo interno della qualità è regolato dall'apposito *Manuale della Qualità* [QCM] e dai *Manuali di revisione*. Il sistema opera attraverso:

- ✓ la funzione della *Direzione Tecnica Nazionale* [DTN]: ha il compito di supportare tecnicamente i responsabili degli incarichi ed i team di lavoro e di garantire che lo standard di professionalità risulti uniformemente elevato;
- ✓ il *Comitato Controllo Qualità* [CQC]: è nominato all'interno della DTN e ha la responsabilità di gestire e risolvere le problematiche relative ai requisiti professionali.

La cultura aziendale privilegia i migliori standard qualitativi di preparazione, competenza e di etica professionale. Il *Codice di Condotta Etico Professionale* [Lavorare in PKF] contiene direttive e procedure inserite nel data base della DTN ad uso corrente del personale di revisione. La Società richiede a tutti i soci ed al proprio personale un'apposita dichiarazione sottoscritta in fase di assunzione e successivamente su base annuale, circa il rispetto del requisito dell'indipendenza. Tale dichiarazione deve essere poi rinnovata per ogni singolo incarico di revisione. Per l'accettazione di incarichi riguardanti servizi diversi dalla revisione o per instaurare altre relazioni d'affari, tutti i soci devono accertare se tali situazioni siano nel rispetto delle prescrizioni normative e professionali

(49) <http://www.pkf.it/RelazioneDiTrasparenza2013.pdf> [08/02/2014]

sull'indipendenza. Riguardo le risorse umane, la Società investe molto nella realizzazione del “piano annuale di selezione e di formazione professionale”: sono previsti corsi interni ed esterni che preparano a ciascun avanzamento di livello (dal corso base per neoassunti ai corsi avanzati per manager e partner). La formazione include anche l'utilizzo di corsi e-learning suddivisi per fascia di esperienza. Il percorso formativo è strutturato in modo tale da garantire, per ogni livello professionale, un numero minimo di ore di formazione nell'arco del triennio. La valutazione delle performance viene effettuata alla fine di ogni lavoro significativo. L'assegnazione degli incarichi viene determinata attraverso la “pianificazione dei fabbisogni globali” ed è discussa una volta l'anno. Per quanto riguarda la direzione, supervisione e riesame del lavoro, la Società ha adottato un'apposita procedura inserita all'interno dell'*International Audit Manual* [IAM]. L'attività di consultazione è prevista in particolari situazioni: il responsabile, sulla base delle richieste, avvia il processo per la ricerca delle figure professionali necessarie e della documentazione idonea a supportare la problematica. L'accettazione ed il mantenimento della clientela si basano sul manuale del network PKF, l'*International Professional Standards Manual* [IPSM]: in fase di acquisizione è prevista un'analisi del rischio professionale connesso al cliente e dei fattori che lo compongono. L'accettazione fatta in primis dal socio proponente deve essere riesaminata ed approvata da un secondo socio indipendente. L'attività di monitoraggio è affidata alla direzione tecnica e si articola su due livelli:

- ✓ primo livello: verifica l'adeguatezza e l'efficacia delle procedure di controllo di qualità, con riguardo al rispetto dei requisiti professionali e dell'indipendenza;
- ✓ secondo livello: verifica le procedure generali degli uffici ed i fogli di lavoro mediante un piano di *Quality Review* [QR] dei singoli uffici.

A chiusura della QR ed entro la data stabilita per la chiusura delle verifiche, il partner della DTN, predispone una dettagliata relazione che viene poi presentata e discussa ad una riunione plenaria dei soci, appositamente convocata.

3.7.10. Bompani Audit S.r.L.⁽⁵⁰⁾

La Bompani Audit S.r.L. è una società a responsabilità limitata con sede legale in Firenze, che ha per oggetto l'attività di revisione legale dei conti e l'attività di organizzazione contabile, nonché le attività riservate alle società di revisione da specifiche norme di legge. È membra del Kreston International. Il sistema di controllo interno della qualità è codificato nel *Manuale della Qualità del Lavoro di Revisione Legale*, documento approvato dal Consiglio di Amministrazione, che definisce le regole a cui devono attenersi soci, amministratori, dipendenti e consulenti della società. La funzione tecnica interna è affidata a quattro soci con adeguata esperienza e competenza tecnica. Il CdA ha il ruolo di guida circa le direttive su questioni di integrità, obiettività, indipendenza, riservatezza e professionalità; risolve eventuali problemi o conflitti tra soci. Ogni partner responsabile di ufficio, pianifica annualmente le esigenze di personale ai vari livelli di esperienza professionale, commisurate al complessivo impegno previsto nell'esercizio. Lo sviluppo professionale avviene mediante i corsi di formazione interni ed esterni. La definizione delle qualifiche interne dei dipendenti a vari livelli di responsabilità, dei passaggi annuali di livello e delle potenzialità di crescita sono oggetto di una valutazione annuale effettuata dai soci responsabili di ufficio. L'assegnazione degli incarichi tiene conto della competenza, della specializzazione e della disponibilità del proprio personale. La direzione e la supervisione del lavoro sono affidate al partner responsabile di ciascun incarico. È previsto il ricorso all'attività di consultazione che in genere vede coinvolto il Consiglio di Amministrazione. In casi di particolare difficoltà è prevista la consultazione di esperti professionali esterni. Prima di accettare nuovi incarichi ogni socio è chiamato a valutare il potenziale cliente, verificando che vi siano le condizioni per l'accettazione dello stesso. All'inizio della stagione operativa è richiesto a ciascun socio di verificare l'esistenza delle condizioni per il mantenimento dell'incarico, mediante una valutazione dei rischi di revisione

(50) http://www.bompaniaudit.com/public/file_upload/1364556817215_.pdf [30/10/2013]

connessi alla situazione esistente. L'attività di monitoraggio è affidata al Consiglio di Amministrazione che decide il controllo a campione degli incarichi svolti da ciascun partner.

3.7.11. Analisi Società di Revisione S.p.A.⁽⁵¹⁾

Analisi Società di Revisione S.p.A. è una società per azioni con sede legale a Reggio Emilia, che ha per oggetto sociale l'attività di revisione ed organizzazione contabile, comprensiva dello svolgimento di tutte le attività connesse e demandate dalle norme vigenti alle società di revisione. La responsabilità del rispetto dei requisiti professionali è di competenza del Consiglio di Amministrazione. I soci operativi, i sindaci ed i lavoratori della Società sottoscrivono una lettera di indipendenza, con la quale attestano l'insussistenza di problemi ai sensi delle normative vigenti e delle procedure adottate. Ogni anno, entro la fine del mese di ottobre, *l'Ufficio Segreteria* invia a tutti i soci operativi, i dipendenti, i collaboratori ed i professionisti l'elenco aggiornato dei clienti che saranno oggetto di verifica nell'esercizio. Successivamente viene richiesto a tutti i soggetti operanti di sottoscrivere una specifica lettera. Il 30 settembre di ogni anno inoltre, viene effettuata una visura ordinaria su tutti gli amministratori, i soci operativi, e non, sui collaboratori, i dipendenti, i professionisti ed i sindaci. Devono poi essere individuate le fonti da cui attingere i nominativi dei candidati per procedere ai colloqui di selezione. I nominativi ed i curriculum vengono selezionati dalle banche dati delle Facoltà di Economia (in particolare quelle più limitrofe agli uffici della Società): vengono fissati così due colloqui, il primo solitamente di gruppo, il secondo individuale. Una volta individuato il potenziale candidato, la Società procede ad un ulteriore colloquio effettuato dal *Consigliere* all'uopo delegato che procede a valutare la candidatura e a formalizzare la proposta professionale. Il programma di formazione prevede, per gli assistenti ed i senior, un monte ore annuale pari a 40; per i manager ed i soci operativi sono previste sempre 40 ore annuali suddivise in

(51) http://www.analisi.it/home/it/docs/relaz_trasparenza_2013.pdf [08/02/2014]

incontri interni ed attraverso la formazione professionale continua obbligatoria dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili. Al momento dell'assunzione a ciascun revisore vengono consegnati dei volumi professionali aggiornati ed un Username ed una Password per l'accesso all'area riservata in modo da poter scaricare il materiale necessario. L'avanzamento di carriera si basa sulla compilazione di schede di valutazione individuale. Sono redatte una volta l'anno da parte dei soci operativi con funzioni di supervisione e vengono poi discusse nell'ambito di una specifica riunione, nel mese di luglio. In tali schede sarà tenuto conto delle caratteristiche professionali e personali, verranno valutate le prestazioni e le conoscenze tecniche e verrà valutato infine il raggiungimento degli obiettivi di crescita professionali. Il budget del tempo è predisposto dai soci operativi, sulla base delle previsioni ipotizzabili sui singoli clienti e sulla base dell'esperienza maturata negli anni precedenti: si procede poi alla determinazione del fabbisogno annuale. La scelta del team di revisione terrà conto della natura e della complessità dell'incarico, del rischio e del settore in cui la società opera e della sede stessa, in relazione alla residenza del collaboratore per ragioni di economicità. Lo strumento di programmazione del fabbisogno utile al raggiungimento degli obiettivi aziendali di miglioramento è il *Board annuale*, predisposto dal Consigliere all'uopo delegato ed in collaborazione con l'*Ufficio Segreteria*. Tale strumento viene sottoposto all'attenzione degli altri soci e solo dopo ufficializzato. La supervisione compete solitamente al manager del lavoro. Il riesame viene svolto dal personale con qualifica superiore e formalizzato attraverso l'apposizione della firma o della sigla. Per gli incarichi più rilevanti e/o con rischi più elevati, il riesame viene affidato a persone non coinvolte nel lavoro stesso (quindi ad uno degli altri soci operativi o ad un manager con adeguata esperienza). L'attività di consultazione prevede che il responsabile del lavoro identifichi di volta in volta le aree e le situazioni particolari per le quali si rende necessario consultare un esperto qualificato. Gli esperti esterni vengono conferiti dell'incarico mediante un mandato. Per agevolare tale tipo di attività, la Società ha attivato una collaborazione con un professionista, al quale ha demandato anche parte dell'attività di formazione. Prima di procedere

all'emissione di una proposta, il socio operativo firmatario della stessa, compila il *Questionario per l'accettazione dell'incarico*. Una volta emessa la proposta, il questionario viene archiviato assieme alla documentazione utilizzata per la sua compilazione. Con cadenza annuale il CdA procede ad una formale verifica dell'efficacia del sistema di controllo interno: tra settembre e novembre vengono selezionati per la verifica delle cartelle di lavoro due clienti per ciascun socio operativo (in genere sono preferiti gli incarichi su Enti di Interesse Pubblico).

3.7.12. Trevor S.r.L.⁽⁵²⁾

Trevor S.r.L. è una società a responsabilità limitata con sede a Trento, che svolge attività di revisione legale dei conti ed organizzazione contabile, nonché le attività richieste alle società di revisione da specifiche norme di legge. Il sistema di controllo interno della qualità riflette quanto previsto dal Principio di Revisione 220 statuito dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri e raccomandato dalla Consob. Al fine di assicurare l'indipendenza la Società ha previsto un processo di formazione continua del personale professionale, l'adozione di specifiche policies comportamentali e l'adozione di specifici presidi a garanzia del rispetto della procedura. A tutti i partner è richiesta la conferma del requisito dell'indipendenza prima della presentazione di una proposta di incarico. Sono previste la predisposizione e l'aggiornamento periodico di un database contenente informazioni relative alle entità clienti; il monitoraggio delle eventuali cariche sociali assunte da personale professionale presso entità non clienti e dell'esistenza di eventuali relazioni d'affari, di interessi finanziari, ecc; la valutazione preventiva dell'accettazione di incarichi diversi dalla revisione legale presso entità clienti e non clienti. Relativamente alle risorse umane la Società ha predisposto delle procedure che vanno a definire le qualifiche professionali, le caratteristiche, le funzioni ed il livello di responsabilità associato a ciascuna

(52)<http://www.trevor.it/sites/default/files/RELAZIONE%20DI%20TRASPARENZA%2030%20sett%202013%20.pdf>
[30/10/2013]

qualifica. Viene definito poi un piano di formazione annuale che prevede percorsi formativi interni ed esterni. L'assegnazione degli incarichi prevede che sia il Consiglio di Amministrazione ad assegnare annualmente gli incarichi di revisione legale ai singoli partner. Il partner definisce il livello di rischio assegnato all'entità cliente, il numero di ore presunto e la composizione del team di lavoro da dedicare all'incarico; laddove necessario può nominare un “*Second Partner*” (scelto dal CdA tra i soci e gli amministratori che non partecipano direttamente al team). Qualora l'incarico sia particolarmente complesso o comunque ogni volta in cui l'incarico riguarda Enti di Interesse Pubblico, la procedura prevede l'individuazione di un *Quality Review Partner* (scelto dal CdA tra i soci e gli amministratori che non partecipano direttamente al team). L'attività di consultazione può essere interna ed esterna: quella interna si basa su livelli gerarchici di referenti differenziati in dipendenza dell'argomento da trattare; a quella esterna si ricorre qualora si presentino delle situazioni di particolare complessità tecnica. L'accettazione dell'incarico, di un'entità non cliente, prevede la valutazione preventiva del livello di rischio ad essa associabile. Il rischio è distinto su tre livelli: al crescere del target del rischio è associata la necessità di ottenere il consenso all'acquisizione via via a livelli gerarchici maggiori. Il proseguimento di un incarico giunto a scadenza è soggetto ad una specifica procedura preventiva di valutazione del rischio associato al cliente. L'attività di monitoraggio si articola su due livelli: l'attività di primo livello è svolta da soggetti interni e tende a verificare il rispetto delle procedure e a valutare l'efficienza e l'efficacia; si svolge annualmente e deve essere conclusa entro il 30 settembre di ogni anno. Al termine del monitoraggio l'incaricato redige il report del lavoro utilizzando un format standard. I report finali sono poi analizzati dal CdA che provvede a formulare le proprie linee guida. L'attività di secondo livello è portata avanti con l'obiettivo di verificare la corretta applicazione delle procedure di qualità adottate dalla società: l'attività è guidata da apposite check list.

3.7.13. Fidital Revisione S.r.L.⁽⁵³⁾

Fidital Revisione S.r.L. è una società a responsabilità limitata, con sede a Milano, che ha per oggetto la revisione e l'organizzazione contabile di aziende, nonché lo svolgimento di tutti gli atti necessari o utili per il conseguimento dell'oggetto sociale. Appartiene al network HLB International. Il sistema di controllo interno della qualità è regolato nel documento n. 2 del *Manuale Organizzativo*: in esso sono riportate tutte le direttive e le procedure aziendali e consiste nell'applicazione del Principio di Revisione 220. Tali direttive e procedure sono raccolte poi a livello generale nel database aziendale, denominato *Manuale Organizzativo Interno*, nel quale ritroviamo inoltre: il *Codice Etico* di comportamento, direttive per la tutela della Privacy, le regole antiriciclaggio, il manuale per lo svolgimento della revisione contabile ed infine tutti i documenti tecnici. Per quanto riguarda il rispetto del requisito dell'indipendenza, tutti i collaboratori vengono informati del quadro normativo e professionale in materia stessa, con particolare riguardo agli interessi finanziari, alle relazioni d'affari, ai legami familiari ed altri profili di incompatibilità. Le assunzioni del personale vengono effettuate attraverso una procedura mirata alla valutazione del candidato: per i neo laureati è prevista una specifica indagine circa il curriculum scolastico, le attività formative complementari, gli interessi e le motivazioni ad intraprendere una carriera professionale. Lo sviluppo professionale è considerato uno dei fattori strategici di successo: sono infatti previsti un piano di formazione di base interno, corsi specialistici e di aggiornamento sia interni che esterni. Nel corso d'incontro di fine anno, viene valutato il livello qualitativo delle prestazioni dei singoli, tenendo conto delle "job description" standard per i vari livelli professionali. Per quanto riguarda l'assegnazione dell'incarico, questa di norma avviene all'atto della presentazione dell'offerta di servizi professionali ad un probabile cliente. Tutte le richieste di offerta devono essere portate a conoscenza dell'Amministratore Delegato, responsabile del Risk Management.

(53) <http://www.fiditalrevisione.it/Relazione%20di%20trasparenza%202013.pdf> [08/02/2014]

L'assegnazione del Manager viene concordata con il Socio responsabile dell'ufficio ed il Socio responsabile dell'incarico. Il restante personale viene assegnato dal responsabile del planning dell'ufficio. L'unità organizzativa centrale, *Planning Coordinator*, ha il compito di effettuare il monitoraggio continuo del fabbisogno di personale, la verifica della pianificazione delle risorse ed il coordinamento con gli uffici, per garantire la soluzione di eventuali eccedenze o carenze di personale. Lo svolgimento della revisione viene effettuato con il supporto di una metodologia informatica. Le procedure svolte nell'ambito del processo di revisione devono essere documentate prevalentemente in forma elettronica, sia mediante la compilazione dei forms e dei programmi standard, sia con la descrizione delle ulteriori procedure ritenute necessarie dalle circostanze. Tutto il lavoro svolto da un membro del team viene rivisto da un componente con esperienza superiore. Per gli incarichi su Enti di Interesse Pubblico e su società che presentano un livello di rischio degno di attenzione, è prevista la nomina di un secondo partner di supporto. L'attività di consultazione è presidiata dal partner responsabile del Risk Management e dal responsabile tecnico: sono chiamati ad individuare eventuali esperti esterni ai quali ricorrere in caso di situazioni complesse o anomale. L'accettazione ed il mantenimento dell'incarico presso il cliente devono avvenire solo dopo aver valutato: le caratteristiche dell'attività, le problematiche connesse ed il rischio professionale correlato allo svolgimento dell'incarico, i profili connessi all'indipendenza ed infine l'integrità della direzione del cliente. La valutazione viene fatta dal Socio incaricato dell'emissione della proposta per i clienti potenziali o dell'esecuzione del lavoro per i clienti già acquisiti. L'attività di monitoraggio viene svolta su base annuale: interviene un gruppo di lavoro, formato da partner ed un manager, che ha l'incarico di rivedere criticamente le procedure di controllo della qualità in atto, sia a livello centrale che presso i vari uffici.

3.7.14. AGKNSERCA S.n.C.⁽⁵⁴⁾

AGKNSERCA S.n.C. è una società di persone con sede a Brescia, che svolge attività di revisione legale dei conti ed organizzazione contabile, e le attività riservate alle società di revisione da specifiche norme di legge. È associata ad AGN International. Il sistema di controllo interno della qualità si basa su quanto previsto dal Principio di Revisione 220. I soci e tutto il personale della Società devono attenersi ai principi di indipendenza, integrità, obiettività, riservatezza e professionalità. Nella fase di accettazione di nuovi incarichi e prima della presentazione di proposte, viene svolta una verifica preventiva del rispetto dei requisiti professionali nei confronti del potenziale cliente. Periodicamente viene effettuato un aggiornamento delle informazioni relative alle entità clienti. È compito del socio responsabile accertare per ogni lavoro il rispetto del principio di indipendenza e l'insussistenza di circostanze o vincoli che possano influenzare il suo giudizio. La Società predilige l'assunzione di giovani laureati, da formare attraverso appositi corsi di formazione. I potenziali candidati vengono individuati sulla base del curriculum scolastico e sulla base di colloqui e con loro di norma vengono fissati due incontri. Per tutto il personale operativo sono poi organizzati dei corsi di formazione, specificatamente calibrati sulle esigenze e sulle caratteristiche dei partecipanti: per i neo assunti sono previsti corsi di formazione di contenuto teorico/pratico, per coloro con maggiore esperienza vengono organizzati corsi di formazione ed aggiornamento. La struttura professionale è organizzata secondo livelli interni a ciascuno dei quali corrispondono differenti funzioni e responsabilità. L'avanzamento avviene unicamente in base al merito, attraverso un processo di analisi, valutazione e discussione dei risultati. L'assegnazione degli incarichi avviene in base a procedure finalizzate ad assicurare che i singoli lavori siano affidati a personale con un livello di formazione e preparazione tecnica adeguato alla natura dell'incarico. Il personale è chiamato inoltre ad eseguire e documentare il lavoro svolto utilizzando la

(54) <http://agknserca.webportalexpress.com/media/relazione-di-trasparenza-2013.pdf> [02/04/2013]

modulistica standard prevista dal *Manuale Operativo*, che contiene i programmi di lavoro da utilizzare per lo svolgimento degli incarichi. La direzione e la supervisione del lavoro spettano al *Socio responsabile* di ciascun incarico. L'attività di supervisione si basa sull'esame delle carte di lavoro e secondo le direttive che vengono stabilite in fase di pianificazione. L'attività di consultazione viene disposta laddove si ritenga necessaria, sia a livello interno che esterno. La consultazione interna prevede il coinvolgimento del Manager o del Socio responsabile del lavoro. Quella esterna prevede invece il ricorso ad esperti indipendenti che devono essere individuati tra professionisti qualificati o docenti universitari. L'accettazione dell'incarico di un cliente potenziale prevede una verifica preliminare che viene sviluppata dal *Socio proponente* e condivisa con almeno un altro socio. Il mantenimento invece segue ad un esame continuativo della clientela e dei rapporti professionali in corso. L'analisi è affidata, in questo caso, al Socio responsabile dell'incarico. L'attività di monitoraggio è affidata ai soci.

3.7.15. FAUSTO VITTUCCI & C. S.a.S.⁽⁵⁵⁾

Fausto Vittucci & C. S.a.S. è una società in accomandita semplice, con sede legale in Roma, che ha per oggetto l'attività di revisione legale dei conti e l'attività di organizzazione contabile. Al momento la Società non aderisce ad alcun network internazionale. Il sistema di controllo interno della qualità si basa su quanto previsto dal Principio di Revisione 220. Le peculiarità che caratterizzano tale sistema sono la conoscenza, la competenza, la preparazione e l'elevata esperienza professionale del personale. Relativamente ai requisiti professionali i soci e tutto il personale sono tenuti al rispetto dei principi di indipendenza, integrità, obiettività, riservatezza e professionalità. In particolare, i soci accomandatari hanno la responsabilità circa la comunicazione delle direttive e delle procedure al personale; rappresentano la guida interna per la sensibilizzazione del personale e per la soluzione di problemi e dubbi

(55) <http://www.vittucci.com/docs/FVTrasparenza.pdf> [02/04/2014]

interpretativi. L'indipendenza è garantita dal rilascio periodico di una dichiarazione con cui il soggetto è chiamato a giudicare la propria situazione personale e quella del proprio nucleo familiare. Per i soci, i manager ed i senior è prevista invece una dichiarazione specifica. La ricerca di nuovo personale viene decisa dai soci sulla base delle reali necessità: vengono prese in considerazione la ricezione dei curriculum, le segnalazioni da parte delle Università e di altri Enti, nonché le segnalazioni provenienti da personale interno. La selezione prevede almeno due colloqui con i soci o con i dirigenti. I programmi di formazione prevedono dei corsi base per i neo assunti e dei corsi specifici stabiliti in funzione del livello di esperienza del personale, delle esigenze e dei tempi della revisione. Inoltre la Società incentiva il personale professionale allo svolgimento del tirocinio per "Revisore Legale e/o Dottore Commercialista". L'avanzamento di carriera avviene sulla base di una valutazione annuale delle prestazioni individuali. In merito all'assegnazione degli incarichi è previsto che sia il socio responsabile a provvedere alla definizione del gruppo di lavoro tenendo conto di una serie di fattori (dimensione e complessità dell'incarico, disponibilità del personale, calendario del lavoro, ecc). A salvaguardia della qualità del lavoro di revisione è prevista la rotazione obbligatoria dei soci. Per l'accettazione ed il mantenimento della clientela la Società prevede che ciascun socio proponente un potenziale cliente, debba effettuare un'analisi ed una valutazione di carattere generale ed attendere successivamente il benessere degli altri soci. Le valutazioni iniziali vengono riviste annualmente e/o in presenza di fatti particolari significativi. I responsabili delle attività di direzione, supervisione e riesame del lavoro sono i soci. Nel caso di incarichi su Enti di Interesse Pubblico, prima dell'emissione della relazione di revisione, è necessario che un socio indipendente proceda ad effettuare un controllo sulla qualità del lavoro. Con riferimento a quest'ultimo aspetto è prevista la possibilità che il controllo sulla qualità sia delegato ad un professionista esterno (revisore indipendente). Per fornire un'evidenza degli elementi a supporto della relazione di revisione, la Società ha istituito un *Manuale operativo* (insieme di carte di lavoro) in continuo aggiornamento sulla base dell'evoluzione della normativa e comunque rivisto dai

soci con cadenza annuale. Per quanto riguarda l'attività di consultazione esterna, in presenza di argomenti complessi o di particolari situazioni, è necessaria un'autorizzazione da parte del socio responsabile e dei soci in generale. L'attività di monitoraggio si sviluppa in due fasi: la prima prevede l'analisi e la valutazione del sistema di controllo interno della qualità; la seconda un'ispezione periodica di una selezione di incarichi di lavori completati. In particolare, il monitoraggio degli incarichi si basa sul riesame delle carte di lavoro. Ultime le verifiche i risultati e le osservazioni emersi vengono formalizzati in un'apposita relazione, discussa in riunione tra i soci e successivamente comunicata al personale.

3.7.16. Breve commento sulle relazioni appena esposte

Grazie alla novità introdotta dall'art. 18 del D.Lgs. 39/2010, ovvero la "Relazione di Trasparenza", è possibile comprendere la struttura del sistema di controllo interno della qualità relativo ad una società di revisione. L'analisi condotta sulle relazioni di trasparenza, per ciascuna società iscritta all'albo Consob, che presenta un fatturato superiore al milione di euro, relativo all'attività di revisione legale, ci permette di andare ad illustrare le caratteristiche principali di tale sistema. Preme fare innanzitutto una piccola premessa di carattere generale. Le società iscritte all'Albo Consob possono essere suddivise in tre categorie:

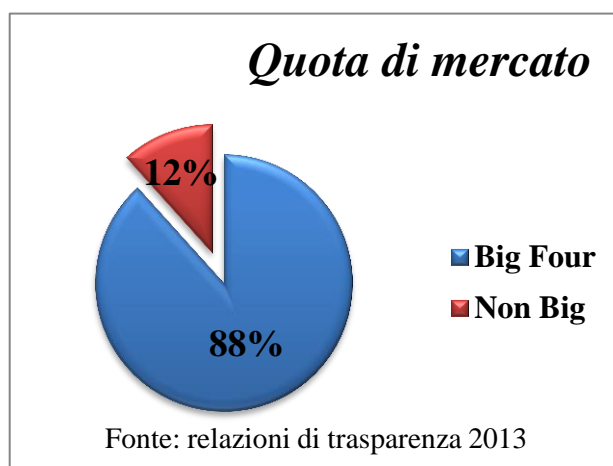
- ✓ Big Four: [Reconta Ernst & Young S.p.A. – Price Water House Coopers S.p.A. – KPMG S.p.A. – Deloitte & Touche S.p.A.] Sono società di revisione che operano a livello internazionale, hanno uffici ovunque e svolgono l'attività di revisione su quasi tutte le società quotate nei mercati regolamentati. Ciascuna società appartiene ad una rete di imprese, che hanno concluso accordi con altre, condividendo un nome comune, un marchio e degli standard di qualità.
- ✓ Società di revisione con rilievo nazionale: sono società di grandi dimensioni, anche se notevolmente più piccole rispetto alle Big Four. Appartengono ad un network internazionale ed offrono gli stessi servizi offerti dalle Big Four.

- ✓ Società di revisione locali: offrono i servizi di revisione alle società di medie dimensioni a livello locale: in genere presentano un solo ufficio e poco personale impiegato.

Analizzando la Tabella D, relativamente alle società di revisione che presentano un fatturato relativo all'attività di revisione superiore al milione di euro, riportata all'inizio del presente paragrafo, notiamo:

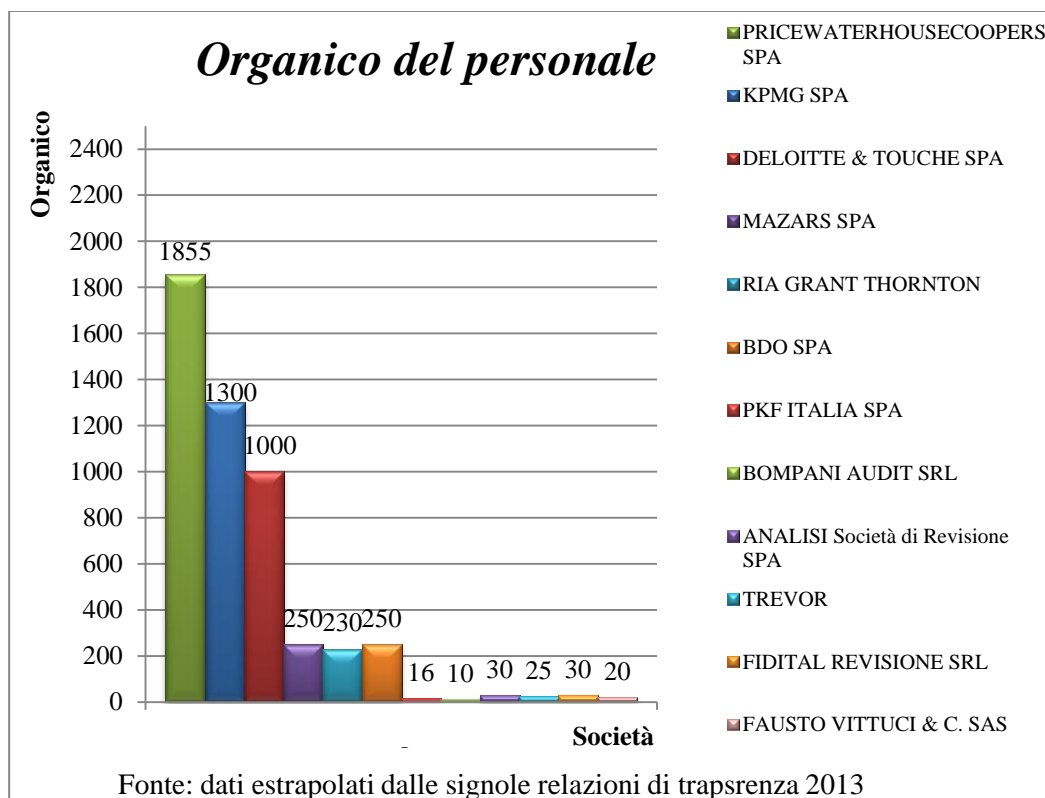
- ✓ *quota di mercato*: come si evince dal Grafico 7, nella realtà italiana, sono le Big Four ad affermarsi sul mercato delle società quotate con un quota pari all'88%; mentre le non Big si spartiscono una piccolissima quota pari al 12%.
- ✓ *numero dell'organico relativo al personale*: all'aumentare del fatturato aumenta il numero dei soggetti impiegati nello svolgimento dell'attività; in particolare si passa dalle 20 alle 250 unità per le società medio/piccole fino alle 1000/2000 unità per le c.d. Big Four; [Grafico 8]
- ✓ *suddivisione del fatturato*: il fatturato maggiore è quello che deriva dall'attività di revisione legale dei conti (57%); abbiamo poi quello relativo alla revisione volontaria ed infine il fatturato relativo alla prestazione di altri servizi diversi dall'attività di revisione⁽⁵⁶⁾; [Grafico 9]

[Grafico 7]

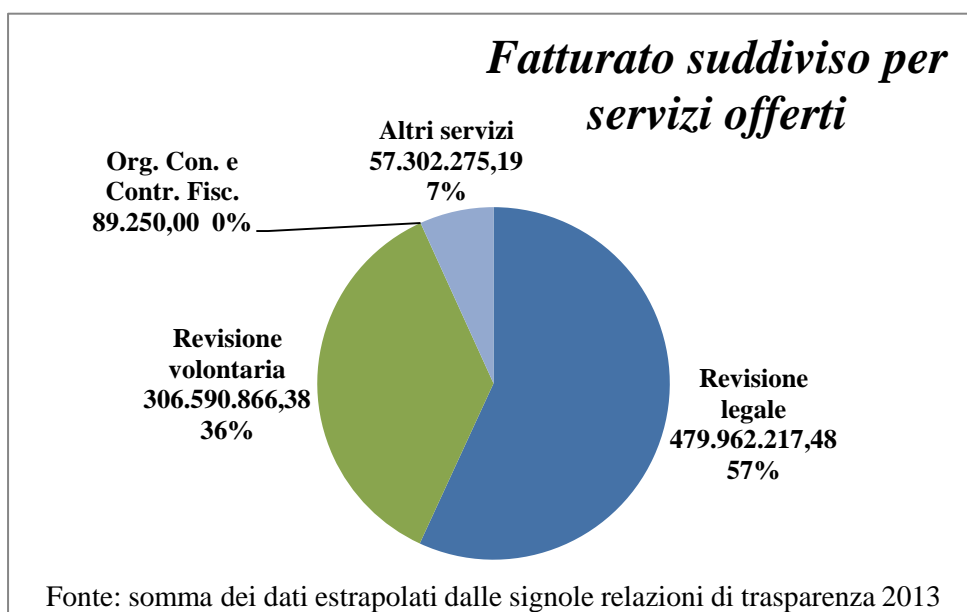


(56) Siamo di fronte all'attività di revisione legale dei conti quando il ricorso alla società di revisione avviene in forza di uno specifico provvedimento normativo a carattere obbligatorio e vincolante; la revisione volontaria invece viene richiesta autonomamente e liberamente da coloro che ne ravvisano particolari necessità: ad esempio gli amministratori o gli azionisti possono ritenere opportuno sottoporre al vaglio di esperti il bilancio di esercizio. Per un approfondimento: Capitolo 4 del presente lavoro.

[Grafico 8] (57)



[Grafico 9]



(57) Note: per 3 società (Reconta Ernst & Young S.p.A., Baker Tilly Consulaudit S.p.A. e AGKNSerca S.n.C.) non risulta indicato il numero relativo all'organico in quanto, sulla base dei documenti analizzati, non è stato possibile acquisirlo. Inoltre per la società Bompani Audit S.r.L. i dati si riferiscono alla relazione di trasparenza 2012 in quanto (alla data di stampa del presente lavoro) non risultava ancora pubblicata la relazione di trasparenza 2013.

Le *Big Four*, appartenendo ad un network su scala mondiale, hanno adottato un sistema di controllo interno della qualità volto all'impegno ed al rispetto delle policy e delle procedure del network stesso, nonché ovviamente volto al rispetto dei principi di revisione italiani. Le procedure risultano essere molto dettagliate: in particolare i punti di maggiore approfondimento sono quelli relativi agli aspetti legati all'indipendenza, alla formazione del personale, all'accettazione e mantenimento della clientela ed alle attività di riesame e monitoraggio del lavoro svolto. In tali società le direttive e le procedure in materia di indipendenza risultano essere molto articolate. Manuali, software appositi, richieste di conferme, attenzione alle relazioni d'affari di ciascun membro e rotazione del partner responsabile, sono tutte misure che ciascuna società adotta a tutela del requisito dell'indipendenza di tutto il personale e, laddove le circostanze lo richiedano, anche nei confronti dei familiari stessi. Altro punto chiave è la formazione continua che viene attuata attraverso l'organizzazione di corsi strutturati su vari livelli a seconda delle necessità del personale e tramite l'attività di coaching. A supporto del personale è garantita la consultazione di diversi data base, su diversi aspetti, sempre aggiornati e consultabili in ogni momento a livello di network. Altrettanto strutturate sono le procedure relative all'accettazione e mantenimento della clientela: relativamente a questo punto le società predispongono delle specifiche procedure, che si diversificano soprattutto sulla base del rischio riscontrato, quindi più alto è il rischio e più l'accettazione, ad esempio, richiede maggiori passaggi per l'approvazione. Anche l'attività di monitoraggio presenta diverse sfumature: in genere sono previsti due o al massimo tre livelli. Il sistema di controllo interno della qualità risulta essere strutturato, per le *Big Four*, anche sulla base delle diverse funzioni previste, dei diversi ruoli che ciascun partner si trova a svolgere e dei molteplici software predisposti. Per le società minori, il sistema di controllo interno si basa su procedure e direttive più snelle ma in grado comunque di raggiungere gli obiettivi previsti. In queste realtà tutto risulta essere ridimensionato. Mettiamo ora a confronto alcuni aspetti in merito al sistema di controllo interno della qualità. Per quanto riguarda il requisito dell'indipendenza le *Big Four* hanno

implementato diverse procedure: sono stati creati ad esempio sistemi volti all'individuazione degli Enti di Interesse Pubblico con le relative restrizioni, all'identificazione di investimenti finanziari non consentiti per i professionisti della società, alla valutazione della prestazione di servizi diversi dalla revisione ed alla preventiva approvazione di potenziali relazioni di affari con i clienti. In alcune società è poi prevista la rotazione dei partner in modo da ridurre i rischi di familiarità che possono minacciare l'indipendenza e la statuizione di un Codice Etico aziendale. Nelle società medio/piccole non sono previsti sistemi particolarmente strutturati: il requisito dell'indipendenza è verificato con il rilascio di apposite dichiarazioni da parte dei membri del team, in genere con cadenza annuale o in via preliminare se si tratta di nuovi incarichi. Le Big Four per la formazione del proprio personale prevedono corsi formativi sia di carattere locale che internazionale, programmi di autoformazione, un numero di ore minimo in funzione del livello professionale e degli specifici processi volti ad aiutare il personale nella crescita ed avere successo nella propria carriera. Ciò si verifica anche all'interno delle società medio/piccole: corsi di aggiornamento annuali, seminari specialistici, autoformazione, disponibilità di consultare in formato elettronico pubblicazioni, normative e materiale di formazione. Al fine di coordinare in modo efficace le attività di accettazione e mantenimento della clientela le Big Four si sono dotate di appositi programmi, in genere definiti dal network, relativi alla valutazione del rischio e relativi alla possibilità di offrire servizi specifici non di revisione. Inoltre per gli incarichi sugli Enti di Interesse Pubblico o per quelli connotati da un certo grado di rischio è prevista una doppia approvazione. Nelle medio/piccole società l'accettazione ed il mantenimento dell'incarico si basano su una valutazione del rischio, in via preliminare per i nuovi incarichi, continuativa per i restanti: non sono quindi previsti particolari processi. Per le Big Four l'attività di riesame della qualità del lavoro, ovvero la c.d. "engagement quality review", viene affidata ad un professionista esperto e indipendente (in genere un manager con adeguate competenze) chiamato a fornire una valutazione oggettiva circa gli elementi significativi e circa le conclusioni raggiunte nel formulare la relazione: il riesame è quindi un processo

volto a fornire, prima che la relazione di revisione sia emessa, una valutazione obiettiva. Nell'ambito delle medio/piccole società non è espressamente prevista; in alcune di queste rientra nell'attività di monitoraggio che viene articolata su diversi livelli. Ultimo aspetto su cui porre l'attenzione è l'attività di monitoraggio del lavoro svolto. Nelle Big four l'attività di monitoraggio si articola su due massimo tre livelli: abbiamo il monitoraggio delle procedure e delle direttive, il monitoraggio dei lavori ed in alcuni casi anche il monitoraggio degli indicatori di qualità. L'attività viene svolta sulla base di specifici processi/programmi e di un campione di incarichi. Per le medio/piccole società l'attività di monitoraggio si basa su massimo due livelli ed è svolta annualmente; inoltre sulla base di quanto già detto, può in alcuni casi ricomprendere anche il riesame della qualità del lavoro.

CAPITOLO 4

GLI ATTORI DEL SISTEMA DI CONTROLLO DELLA QUALITÀ

4.1. Quadro generale

Abbiamo visto come il Sistema di Controllo della Qualità si sviluppi principalmente su due livelli: il controllo esterno (o pubblico) della qualità portato avanti, a seconda delle circostanze, dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e dalla Consob; il controllo interno della qualità portato avanti dalle singole società di revisione. Preme quindi approfondire il ruolo che ciascun attore ricopre nel sistema di cui sopra. Non dobbiamo però dimenticare come tale tipologia di controlli (in particolare quello interno) rientri in una più ampia rete di controlli caratterizzante il mondo aziendale: il sistema dei controlli societari ha registrato negli ultimi anni forti spinte innovative, determinate da interventi normativi, regolamentari e dalla diffusione della c.d. *best practices*⁽¹⁾. Facciamo un esempio per capire meglio come possa esistere questo collegamento: uno dei doveri del revisore legale è quello di ottenere la c.d. “lettera di attestazione”⁽²⁾ rilasciata dal legale rappresentante della società oggetto di revisione, in tutti i casi nei quali viene emessa una relazione di revisione. Tale lettera però potrebbe essere richiesta anche da altre figure di controllo esistenti in azienda: si ritiene quindi che tali organi di controllo debbano operare in un contesto di collaborazione volta all'integrazione delle varie attività, in modo tale da rendere all'azienda il miglior servizio possibile. Di seguito andremo a vedere (a livello generale) quali sono gli organi di controllo proposti dalla normativa vigente⁽³⁾:

(1) “Si è assistito, infatti ad un processo di progressivo <arricchimento> degli schemi di controllo esistenti, caratterizzato dall'inserimento di nuovi attori, dal riordinamento di ruoli e dall'attribuzione di ulteriori compiti a soggetti preesistenti, fenomeno che ha prodotto, in parallelo, il moltiplicarsi di presidi ai diversi livelli dell'organizzazione.” F. Fortuna “La corporate governance nell'esperienza nazionale e internazionale”, Il Mulino, 2010, pag.276.

(2) *Lettera di attestazione*: è lo strumento in grado fornire all'organo di vigilanza maggiore garanzia circa l'effettiva utilità del modello organizzativo ad evitare che vengano commessi reati, quindi che il modello stesso risponda effettivamente al carattere esimente che la norma richiede. AA.VV. “Amministrazione & Finanza” n. 1/2010, articolo di Alberto Pesenato: “La lettera di attestazione garantisce l'organo di vigilanza”. “Una dichiarazione scritta della direzione fornita al revisore per confermare determinati aspetti ovvero supportare altri elementi probativi. In questo contesto le attestazioni scritte non includono il bilancio, le asserzioni in esso contenute, o i libri e le registrazioni di supporto.” Principio di Revisione internazionale 580, intitolato “Attestazioni scritte” della Commissione Paritetica per i Principi di Revisione.

(3) AA.VV. “Amministrazione & Finanza” n. 6/2012, articolo di Alberto Pesenato: “Attestazione della direzione ed organi di vigilanza e controllo”.

- ✓ Consiglio di Amministrazione;
- ✓ Comitato per il Controllo Interno;
- ✓ Collegio Sindacale;
- ✓ Organismo di Vigilanza ex D.Lgs. 231/2001;
- ✓ Internal Auditing;
- ✓ Dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili e societari;
- ✓ Società di Revisione incaricata [approfondimento nel paragrafo 4.3].

4.2. Gli attori del sistema di controllo interno

Consiglio di Amministrazione:

Secondo quanto previsto dal comma 3 dell'art. 2381 c.c. "Il consiglio di amministrazione determina il contenuto, i limiti e le eventuali modalità di esercizio della delega; può sempre impartire direttive agli organi delegati e avocare a sé operazioni rientranti nella delega. Sulla base delle informazioni ricevute valuta l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società; quando elaborati, esamina i piani strategici, industriali e finanziari della società; valuta, sulla base della relazione degli organi delegati, il generale andamento della gestione". Con riferimento all'aspetto della c.d. "delega" il CdA può decidere se costituire al suo interno un Comitato per il Controllo Interno, se nominare un Organismo di Vigilanza ex D.Lgs. 231/2001 e se creare altri organi, come ad esempio l'Internal Auditor, a cui affidare il compito di istituire ed attivare il sistema integrato. Si prevede poi che i c.d. *soggetti delegati*⁽⁴⁾ abbiano la responsabilità in prima persona dell'assetto organizzativo ed amministrativo dell'impresa, affinché esso risulti conforme e coerente con la natura e le dimensioni della società. Inoltre sono tenuti alla creazione di un sistema di controllo interno idoneo⁽⁵⁾. I *componenti non delegati* invece sono chiamati a valutare l'adeguatezza in prima persona di tale sistema di

(4) Comma 5 dell'art. 2381 c.c.: "Gli organi delegati curano che l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile sia adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa e riferiscono al consiglio di amministrazione e al collegio sindacale, con la periodicità fissata dallo statuto e in ogni caso almeno ogni sei mesi, sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione nonché sulle operazioni di maggior rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società e dalle sue controllate."

controllo, e ne sono pertanto responsabili⁽⁶⁾. Sempre con riferimento al Consiglio di Amministrazione il Codice di Autodisciplina di Borsa Italiana⁽⁷⁾ assegna a tale organo il compito di definire le linee guida del sistema di controllo interno, in modo tale da assicurare che i rischi risultino correttamente identificati, adeguatamente misurati, gestiti e monitorati⁽⁸⁾.

Comitato per il Controllo Interno:

L'istituzione di tale Comitato è raccomandata dal Codice di Autodisciplina di Borsa Italiana⁽⁹⁾ ed è prevista affinché l'attività aziendale si compia nel rispetto delle norme di legge. Il comitato, composto da amministratori non esecutivi⁽¹⁰⁾, la maggior parte dei quali indipendenti⁽¹¹⁾, riveste sia un ruolo consultivo che uno propositivo e si ritiene che costituisca il luogo di raccordo dell'attività di controllo condotta sia dagli organi societari che dai soggetti esterni⁽¹²⁾. Nel rivestire il ruolo consultivo⁽¹³⁾, la finalità è quella di fornire suggerimenti e consigli. Mentre con il ruolo propositivo indirizza la funzione aziendale di controllo interno verso l'efficacia e l'efficienza. Definisce quindi le linee di indirizzo del sistema di controllo interno, in modo che i principali rischi afferenti all'emittente ed alle sue controllate risultino correttamente identificati, nonché

(5) "La prospettiva corretta nella quale amministratori e direttori devono porsi (...) è quella di realizzare le condizioni di contesto atte ad assicurare il raggiungimento degli obiettivi di trasparenza informativa, di correttezza gestionale (...), di efficacia strategica e di efficienza operativa." V. Coda, "Responsabilità degli amministratori e dei direttori, sistema di controllo interno e Internal Auditing", in "Verso una nuova concezione di Internal Auditing" di M. Molteni, Egea, 1998.

(6) Rileva D'Onza: "Tali codici prevedono che sul Consiglio di Amministrazione ricada la responsabilità del controllo interno nella sua globalità e raccomandano che l'organo amministrativo valuti periodicamente l'adeguatezza e l'efficace funzionamento del controllo." G. D'Onza, "Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management", Giuffrè, 2008, pag. 236.

(7) Codice emanato dal Comitato per la Corporate Governance, Dicembre 2011.

(8) Per approfondimenti si rinvia al "Codice di Autodisciplina" di Borsa Italiana, Dicembre 2011, par. 7.C.1., pag. 31.

(9) Secondo quanto previsto dal Codice l'adesione è volontaria: nel caso in cui una società decidesse di non attenersi al Codice, dovrebbe darne informativa nella relazione sulla corporate governance. Pag. 6 del "Codice di Autodisciplina".

(10) La presenza di amministratori non esecutivi è necessaria per assicurare un efficace controllo sul management, visto che, da questo punto di vista, gli amministratori esecutivi si possono trovare in conflitto d'interesse. Fonte: http://it.wikipedia.org/wiki/Consiglio_di_amministrazione [05/03/2014]

(11) L'efficacia del controllo è in particolare assicurata dalla presenza, tra gli amministratori non esecutivi, di amministratori indipendenti che soddisfano determinati requisiti personali tali da garantire che essi operino nell'esclusivo interesse della società e non del management o di singoli azionisti. Fonte: http://it.wikipedia.org/wiki/Consiglio_di_amministrazione [05/03/2014]

(12) "(...) il CCI interagendo con i vari attori aziendali e con la società di revisione è in grado di valutare se il controllo è adeguato rispetto ai rischi che gravano sulla combinazione produttiva (...)." G. D'Onza, "Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management", Giuffrè, 2008, pag. 238.

adeguatamente misurati, gestiti e monitorati, determinando inoltre i criteri di compatibilità di tali rischi con una sana e corretta gestione dell'impresa⁽¹⁴⁾. Affinché sia rafforzato il sistema integrato è necessario che il Comitato per il Controllo Interno coordini la propria attività con quella del Collegio Sindacale, dell'Organismo di Vigilanza ex D.Lgs. 231/2001 e del Dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili e societari⁽¹⁵⁾.

Collegio Sindacale:

Il Collegio Sindacale oltre ai compiti stabiliti dall'art. 2043 c.c.⁽¹⁶⁾ e dall'art. 149 D.Lgs. 58/1998⁽¹⁷⁾ vigila sull'adeguatezza del sistema di controllo interno aziendale⁽¹⁸⁾. Vigila inoltre sull'operato della società di revisione in merito alla natura e all'entità dei servizi diversi dal controllo contabile prestati all'impresa, alle società collegate e controllate, nonché dei servizi prestati dalla rete collegata alla società di revisione⁽¹⁹⁾. Secondo quanto previsto dalla "Guida operativa sulla

(13) Per approfondimenti si veda il "Codice di autodisciplina" di Borsa Italiana, Dicembre 2011, par. 4.P.1., pag. 20.

(14) AA.VV. "Amministrazione & Finanza" n. 12/2012, articolo di Alberto Pesenato e Susanna Barbacovi: "OdV, Revisore Legale, Collegio Sindacale: attori di un sistema integrato di controlli"

(15) "Per rafforzare la funzionalità del sistema integrato si pone l'esigenza di coordinare l'attività del CCI con quella del Collegio Sindacale (...) è auspicabile un coordinamento fra l'attività dell'Organismo di Vigilanza ex D.Lgs. 231/2001 ed il CCI (...) il Comitato per il Controllo Interno dovrà relazionarsi con la figura del dirigente preposto (...)" G. D'Onza, "Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management", Giuffrè, 2008, pag. 239.

(16) L'art. 2043 c.c. prevede che "Il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società sul suo concreto funzionamento. Esercita inoltre il controllo contabile nel caso previsto dall'articolo 2409-bis, terzo comma." L'art. 2409-bis c.c. prevede "Il controllo contabile sulla società è esercitato da un revisore contabile o da una società di revisione iscritti nel registro istituito presso il Ministero della giustizia.. Nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio il controllo contabile è esercitato da una società di revisione iscritta nel registro dei revisori contabili, la quale, limitatamente a tali incarichi, è soggetta alla disciplina dell'attività di revisione prevista per le società con azioni quotate in mercati regolamentati ed alla vigilanza della Commissione nazionale per le società e la borsa. Lo statuto delle società che non fanno ricorso al mercato del capitale di rischio e che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che il controllo contabile sia esercitato dal collegio sindacale. In tal caso il collegio sindacale è costituito da revisori contabili iscritti nel registro istituito presso il Ministero della giustizia."

(17) L'art. 149 D.Lgs. 58/1998 prevede che: "Il collegio sindacale vigila: a) sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo; b) sul rispetto dei principi di corretta amministrazione; c) sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società per gli aspetti di competenza, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo contabile nonché sull'affidabilità di quest'ultimo nel rappresentare correttamente i fatti di gestione; c-bis) sulle modalità di concreta attuazione delle regole di governo societario previste da codici di comportamento redatti da società di gestione di mercati regolamentati o da associazioni di categoria, cui la società, mediante informativa al pubblico, dichiara di attenersi; d) sull'adeguatezza delle disposizioni impartite dalla società alle società controllate ai sensi dell'articolo 114, comma 2."

(18) L. Marchi, "Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno", Giuffrè Editore, 2012, pag. 181.

vigilanza del sistema di controllo interno” deve operare in stretto coordinamento con la società di revisione e con gli altri soggetti preposti al controllo interno⁽²⁰⁾. In questo modo i sindaci si trovano nella condizione di valutare la capacità del controllo di prevenire i rischi legati a comportamenti illegali o ad informazioni non veritiere.

Organismo di vigilanza ex D.Lgs. 231/2001:

Tale organo ha il compito di vigilare sull'applicazione del D.Lgs. 231/2001⁽²¹⁾, andando a definire il modello di organizzazione, gestione e controllo per la prevenzione dei reati previsti dal decreto stesso e controllare con continuità l'osservanza del modello adottato procedendo anche ad un suo aggiornamento⁽²²⁾. Grazie al suo contributo potrebbe essere creato un sistema di controllo in grado di prevenire i rischi-reato così da evitare le sanzioni previste (piuttosto ingenti). È necessario che i singoli componenti dell'organismo siano qualificati come indipendenti, ovvero non si devono trovare in conflitto di interesse con la società; qualora siano soggetti esterni non devono essere legati da rapporti di consulenza⁽²³⁾. Nel caso in cui si verificano le quattro situazioni sotto elencate, il decreto prevede un esonero o una riduzione della responsabilità⁽²⁴⁾:

- ✓ adozione da parte della società di un modello di organizzazione, gestione e controllo idoneo a prevenire i reati della stessa specie di quello

(19) AA.VV. “Amministrazione & Finanza” n. 6/2012, articolo di Alberto Pesenato: “Attestazione della direzione ed organi di vigilanza e controllo”

(20) In merito alle relazioni fra il Collegio Sindacale e agli altri organi di controllo si veda “La governance delle società quotate” di S. Bianchi Martini, G. Di Stefano, G. Romano, Franco Angeli, 2006, pagg. 71-73.

(21) Il D.Lgs. 231/2001 consiste in nuovo corpo normativo che stabilisce le condizioni in presenza delle quali le società possono essere ritenute “responsabili” per alcuni reati commessi o tentati, nell'interesse o a vantaggio delle società stesse, da esponenti dei vertici aziendali o da coloro che sono sottoposti a direzione o vigilanza da quest'ultimi. Il decreto rende quindi applicabili alle persone giuridiche, in via diretta o autonoma, sanzioni sia di natura pecuniaria che interdittiva. Fonte: “Schema finale sul Sistema di Controllo Interno - Gli attori e la normativa” di Michele Faggion. Per un ulteriore approfondimento si veda “La responsabilità amministrativa delle società: un'indagine sull'adozione del modello organizzativo previsto dal D.Lgs. 231/2001 nelle società quotate” a cura dell'Associazione Italiana Internal Auditors – Università di Pisa, AIIA, 2004.

(22) AA.VV. “Amministrazione & Finanza” n. 6/2012, articolo di Alberto Pesenato: “Attestazione della direzione ed organi di vigilanza e controllo” “(...) organismo atto a sovrintendere al funzionamento, all'osservanza e all'aggiornamento di quei modelli di organizzazione, gestione e controllo.” F. Fortuna ,“La corporate governance nell'esperienza nazionale e internazionale”, Il Mulino, 2010.

(23) “(...) in caso di composizione mista, non essendo esigibile dagli interni una totale dipendenza, il grado di indipendenza dovrebbe essere valutato nella sua globalità e non con riferimento ai singoli.” Fonte: Linee guida previste da Confindustria nel 2008.

verificatosi;

- ✓ la costituzione di un Organismo, dotato di autonomi poteri di iniziativa e controllo, al quale affidare il compito di vigilare sul funzionamento e sull'osservanza del modello;
- ✓ la prova che le persone abbiano commesso il reato eludendo fraudolentemente il modello istituito;
- ✓ la prova che l'Organismo abbia efficacemente vigilato sul modello che è stato istituito.

L'attività svolta dall'Organismo di Vigilanza riguarda non solo il controllo di conformità ma per certi aspetti può riguardare anche il controllo amministrativo-contabile: basti pensare al reato di false comunicazioni sociali. Nello svolgimento delle sue verifiche si avvale dell'Internal Auditing⁽²⁵⁾ e si interfaccia con la figura del Dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili e societari.

Internal Auditing:

È incaricato di verificare che il sistema di controllo interno e di gestione dei rischi sia funzionante ed adeguato. Coadiuvato il CdA nella definizione del sistema di controllo interno al fine di identificare e quantificare i rischi d'impresa, impedendo così che influenzino in modo negativo la corretta gestione aziendale⁽²⁶⁾. Riveste quindi una posizione centrale relativa all'attività di controllo interno. All'Internal Auditing viene riconosciuta una spiccata indipendenza, che si esplica sia attraverso l'attribuzione di autonomi poteri di iniziativa nella predisposizione del piano di audit e nell'attivazione dei singoli interventi, sia attraverso le modalità stabilite per la nomina, revoca e remunerazione del suo responsabile. Caratteristica fondamentale è appunto la sua indipendenza al fine di assicurare un'oggettiva valutazione dei rischi ed una

(24) G. D'Onza, "Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management", Giuffrè, 2008, pag. 243.

(25) "(...) l'esistenza di un'interazione permanente con i responsabili delle diverse funzioni e, in particolare, con l'internal auditor e la conseguente esigenza di disciplinare tale complessa dialettica." F. Fortuna, "La corporate governance nell'esperienza nazionale e internazionale", Il Mulino, 2010, pag. 286.

(26) AA.VV. "Amministrazione & Finanza" n. 12/2012, articolo di Alberto Pesenato e Susanna Barbacovi: "OdV, Revisore Legale, Collegio Sindacale: attori di un sistema integrato di controlli"

libera definizione del programma delle verifiche⁽²⁷⁾. Inoltre rappresenta un supporto operativo per l'Organismo di Vigilanza ex D.Lgs. 231/2001⁽²⁸⁾.

Dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili e societari:

Il Dirigente preposto è responsabile della progettazione, gestione e monitoraggio di adeguate procedure amministrative e contabili per la predisposizione del bilancio di esercizio, del bilancio consolidato (ove previsto) e di ogni altra informazione di carattere finanziario. A tale soggetto, per legge, spetta infatti la responsabilità di predisporre adeguate procedure amministrative e contabili per la formazione dei documenti di informativa finanziaria⁽²⁹⁾. È chiamato a dichiarare la corrispondenza al vero degli atti e delle comunicazioni della società previste dalla legge o diffuse al mercato, contenenti informazioni e dati sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della stessa società. I documenti redatti sono sottoposti all'approvazione del CdA. Tale figura è stata introdotta, nelle società quotate, a seguito dell'emanazione della Legge sul Risparmio⁽³⁰⁾.

Società di revisione incaricata:

La Società di revisione, nel corso dell'attività di verifica del bilancio, è chiamata a verificare il sistema di controllo interno con l'obiettivo di valutare l'efficacia e l'efficienza dell'attività di controllo, in rapporto ai rischi connessi all'informativa di bilancio, fornendo successivamente raccomandazioni per le criticità rilevate.

(27) "In quest'ottica, assumono particolare rilievo gli aspetti di indipendenza e di obiettività che dovrebbero caratterizzare la sua attività, affinché le sue valutazioni siano imparziali e libere da condizionamenti." G. D'Onza, "Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management", Giuffrè, 2008.

(28) F. Fortuna, "La corporate governance nell'esperienza nazionale e internazionale", Il Mulino, 2010.

(29) "Codice di autodisciplina" di Borsa Italiana, Dicembre 2011.

(30) L'art. 154-bis, della Legge n. 262 del 28 dicembre 2005, c.d. "Legge sul Risparmio" prevede che: "Lo statuto prevede le modalità di nomina di un dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, previo parere obbligatorio dell'organo di controllo" (comma 1). "Il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari predispone adeguate procedure amministrative e contabili per la predisposizione del bilancio di esercizio e, ove previsto, del bilancio consolidato nonché di ogni altra comunicazione di carattere finanziario" (comma 3). "Al dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari devono essere conferiti adeguati poteri e mezzi per l'esercizio dei compiti attribuiti ai sensi del presente articolo" (comma 4). Per un approfondimento sugli aspetti giuridici si veda AA.VV. "Le Società", L. De Angelis, "Il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari", n. 4, 2006.

4.3. Gli attori del sistema di controllo interno della qualità

Tornando all'oggetto principale della nostra trattazione, ovvero il Sistema di Controllo Interno della Qualità, è possibile delineare, alla luce dei temi affrontati nei precedenti Capitoli, chi sono gli attori di tale sistema, tenuti al rispetto di quanto previsto dai Principi di Revisione sia nazionali, sia internazionali, a seconda delle circostanze, e qual è il loro contributo offerto all'interno del sistema:

- ✓ Società di revisione;
- ✓ Revisore singolo;
- ✓ Collegio Sindacale.

Società di revisione

In merito al sistema di controllo interno della qualità, le società di revisione possono essere considerate come i principali attori: infatti, in un mercato in continua evoluzione, rappresentano uno stabile punto di riferimento nell'ambito di un'attività, come quella della revisione, che continua ad essere rilevante per tutto il contesto economico. I servizi resi dalle società di revisione creano valore aggiunto in quanto contribuiscono a migliorare la trasparenza, la fiducia e la coerenza dei processi d'affari. Tali servizi devono essere resi con un certo livello di competenza professionale specifica, di costante aggiornamento, di diligenza, di integrità e di indipendenza: è da questi aspetti che dipende la fiducia dei clienti, e solo così è possibile rafforzare la reputazione. Il lavoro di squadra e l'esempio dei colleghi con maggiore esperienza, fungono in questo settore, da incentivo per la progressione della carriera. All'interno quindi della società di revisione, relativamente alla sfera del sistema di controllo interno della qualità, troviamo:

- ✓ Consiglio d'Amministrazione;
- ✓ Responsabili degli incarichi;
- ✓ Second Partner;
- ✓ Team di revisione.

Consiglio di Amministrazione⁽³¹⁾:

Il Consiglio di Amministrazione, con riferimento al sistema di controllo interno della qualità ha la responsabilità di promuovere la qualità dei servizi di revisione legale tramite l'introduzione e la diffusione di una cultura aziendale che si fonda su standard elevati di indipendenza e di etica professionale. Ha il ruolo di guida circa le direttive su questioni di integrità, obiettività, indipendenza, riservatezza e professionalità, risolvendo anche eventuali problemi o conflitti tra soci. Ha quindi la responsabilità ultima del sistema di controllo interno della qualità. Spettano al CdA l'approvazione e la relativa adozione delle variazioni apportate alle direttive ed alle procedure professionali e la conferma annuale dell'assegnazione ed il mantenimento degli incarichi di revisione ai singoli partner. Al CdA, periodicamente, viene sottoposto il processo di valutazione del rischio associato al cliente, a cura del partner di riferimento. Inoltre provvede ad affidare l'attività di monitoraggio ai partner o ai manager tenendo conto dei requisiti tecnici, professionali e di conoscenza delle procedure stesse. I report finali di tale attività sono analizzati dal CdA che provvede ad individuare le aree suscettibili di modifiche od integrazioni, formulando così le proprie linee guida in merito alle modifiche che devono essere introdotte.

Responsabile dell'incarico⁽³²⁾:

Il responsabile dell'incarico può essere definito come “il revisore legale, il partner o altra persona nell'ambito del soggetto incaricato della revisione, che è responsabile dell'incarico di revisione e del suo svolgimento, nonché della relazione di revisione emessa, e che, ove richiesto, dispone dell'appropriata autorizzazione conferita da un organismo professionale, di vigilanza o altro organismo previsto dalla legge”⁽³³⁾. Nel momento in cui il responsabile dell'incarico viene a conoscenza, tramite il sistema di controllo della qualità del

(31) Le informazioni riguardanti il Consiglio di Amministrazione sono state tratte dall'analisi delle singole Relazioni di trasparenza 2013, trattate nel Capitolo 3 del presente lavoro.

(32) Alcune delle informazioni riguardanti il Responsabile dell'incarico sono state tratte dall'analisi delle singole Relazioni di trasparenza 2013, trattate nel Capitolo 3 del presente lavoro.

(33) Principio di Revisione ISA 220, Definizioni, punto 7, lettera a).

soggetto incaricato della revisione o in altro modo, di aspetti che indicano che i membri del team di revisione non hanno rispettato i principi etici applicabili, il responsabile dell'incarico, consultandosi con altre persone nell'ambito del soggetto incaricato della revisione, deve stabilire le azioni appropriate da intraprendere⁽³⁴⁾. Alla data di emissione della relazione di revisione o prima di essa, il responsabile dell'incarico, mediante un riesame della documentazione della revisione contabile ed una discussione con il team di revisione, deve assicurarsi che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati a supporto delle conclusioni raggiunte. È chiamato a definire il numero di ore presunto e la composizione del team di lavoro. Definisce anche l'eventuale necessità di una consultazione interna/esterna. Tutte le scelte effettuate sono comunque oggetto di conferma o rettifica da parte del CdA.

Second Partner⁽³⁵⁾:

Nel caso in cui gli incarichi presentino un rischio medio, il responsabile dell'incarico, può prevedere la nomina di un Second Partner. Tale soggetto risulta essere indipendente rispetto al team di lavoro. Può essere incaricato di effettuare il riesame indipendente del lavoro di revisione per tutti i lavori classificati con un certo grado di rischio. Partecipa quindi alle fasi salienti del lavoro, rivede la pianificazione, il programma e discute i problemi incontrati durante il lavoro, le conclusioni ed il giudizio sul bilancio.

Team di revisione:

Il team di revisione viene definito come “il responsabile dell'incarico, i partner e il personale professionale che partecipano allo svolgimento dell'incarico, e le persone eventualmente impiegate dal soggetto incaricato della revisione, ovvero da un altro soggetto appartenente alla rete, che svolgono procedure di revisione relative all'incarico. È escluso l'esperto esterno del revisore scelto dal soggetto incaricato della revisione o da un altro soggetto appartenente alla rete”⁽³⁶⁾. I team

(34) Principio di Revisione ISA 220, Regole, punto 10.

(35) Le informazioni riguardanti la figura del Second Partner sono state tratte dall'analisi delle singole Relazioni di trasparenza 2013, trattate nel Capitolo 3 del presente lavoro.

di revisione hanno la responsabilità di mettere in atto le procedure di controllo della qualità applicabili all'incarico di revisione. Un team di revisione può includere una persona con competenze in un'area specialistica della contabilità o della revisione contabile: una persona con tali competenze non è considerata però membro del team di revisione, se il suo coinvolgimento nell'incarico si limita alla sola consultazione⁽³⁷⁾. All'interno del team di revisione diverse sono le qualifiche professionali che possiamo trovare⁽³⁸⁾:

- ✓ Junior Assistant;
- ✓ Senior Assistant;
- ✓ Staff Accountant;
- ✓ Senior;
- ✓ Top Senior;
- ✓ Supervisor e Manager.

Passiamo ora a descrivere in modo dettagliato ciascuna qualifica professionale facendo riferimento ai doveri ed alle responsabilità generali ed alla progressione di carriera⁽³⁹⁾.

Assistant: in genere vi rientrano i neolaureati che presentano qualche (o anche nessuna) esperienza contabile pratica. Tale figura è impiegata presso il cliente sotto la guida, la responsabilità e la supervisione di un altro membro del team di revisione con adeguata preparazione. È chiamato a svolgere lavori specifici di controllo in aree come la cassa, l'inventario fisico e/o contabile, i clienti, le paghe, ecc: non ha mai la responsabilità completa di una posta di bilancio o di un'intera procedura. Nello svolgimento dei suoi compiti, l'assistente sigla le parti di programma da lui svolte e prepara le relative carte di lavoro a supporto dell'attività svolta: esegue le procedure relative al lavoro

(36) Principio di Revisione ISA 220, Definizioni, punto 7, lettera d).

(37) Principio di Revisione ISA 220, Definizioni, punto A10).

(38) AA.VV. "Amministrazione & Finanza" n. 3/2011, articolo di Alberto Pesenato: "Revisione legale e controllo qualità: le risorse umane"

(39) Quanto di seguito esposto è stato estrapolato e rielaborato da: AA.VV. "Amministrazione & Finanza" n. 3/2011, articolo di Alberto Pesenato: "Revisione legale e controllo qualità: le risorse umane"

assegnato, secondo quanto previsto dai programmi di revisione o come richiesto dai superiori. Da un punto di vista professionale si deve preparare ad un maggiore aggiornamento ed una migliore qualifica. Lo sviluppo di carriera arriva in genere nel giro di uno o al massimo due anni.

Staff Accountant: ha la responsabilità completa di intere aree o di procedure o di piccoli lavori di revisione, purché sia in possesso di una sufficiente pratica contabile ed esperienza teorica di revisione⁽⁴⁰⁾. Può vedersi assegnato un supervisore nella verifica del sistema di controllo interno. È in grado di redigere punti completi ed appropriati della lettera alla direzione e della relazione di revisione. Può essere incaricato di seguire il lavoro di qualche assistente. Da un punto di vista professionale tende a qualificarsi professionalmente (dottore commercialista e/o revisore legale) aggiornandosi con continuità. L'avanzamento di carriera si raggiunge in uno o due anni.

Senior: assume la piena responsabilità del lavoro svolto presso il cliente e degli incarichi che richiedono la gestione di 2-5 assistenti; in alcuni casi può assistere il supervisor-manager nella verifica di incarichi di notevole complessità⁽⁴¹⁾. L'obiettivo che si prefigge di raggiungere è quello di garantire che il lavoro sia svolto in accordo con le procedure di revisione richieste e presentato in maniera adatta. È chiamato a delegare, supervisionare e ricontrollare il lavoro degli assistenti. Deve conoscere la pratica professionale, contabile, legale, di revisione e fiscale richiesta ed è inoltre responsabile della pianificazione iniziale del budget dei tempi e della preparazione dei programmi di lavoro degli incarichi di cui è responsabile. Rappresenta un supporto per l'assistente e lo staff accountant: guida infatti queste due figure durante lo svolgimento del lavoro. Esegue la valutazione dei sistemi di controllo interno andando a redigere i programmi di revisione del bilancio. Mantiene informati i

(40) A. Pesenato, "Manuale del revisore legale. La revisione contabile per le imprese industriali, commerciali e PMI: verifiche, controlli e relativi verbali", IPSOA, V edizione, 2012, Capitolo 75 pag. 1454.

(41) A. Pesenato, "Manuale del revisore legale. La revisione contabile per le imprese industriali, commerciali e PMI: verifiche, controlli e relativi verbali", IPSOA, V edizione, 2012, Capitolo 75 pag. 1455.

i superiori sui progressi e sui problemi dando anche suggerimenti per una loro soluzione. Un senior progredisce nella posizione di supervisor in uno massimo due anni.

Supervisor: assume complete responsabilità nel lavoro di tutti i giorni: supervisione di più senior, staff accountants ed assistenti anche contemporaneamente, in lavori di una certa importanza. È il responsabile ultimo dell'esecuzione del lavoro⁽⁴²⁾. Rivede e valuta il sistema di controllo interno. Mantiene informati i soci circa i problemi tecnici e di pianificazione offrendo anche le relative soluzioni. Attraverso il tirocinio e la valutazione ha il compito di aiutare gli assistenti ed i seniors indirizzandoli verso la promozione. Un membro dello staff può progredire nella posizione di supervisor in un periodo di uno o due anni.

Manager: possiede la necessaria competenza amministrativa per posizioni dirigenziali ed è in grado di sviluppare, motivare e consigliare i collaboratori nel migliore dei modi⁽⁴³⁾. Lavora a stretto contatto con i soci ed i colleghi nella gestione di nuovi lavori. È chiamato a coordinare il lavoro di revisione, assistendo i clienti assegnati ed organizzando il mandato pianificandolo con il personale. È in grado di riconoscere i problemi materiali e di rilievo nelle operazioni dei clienti. Informa i colleghi sui progressi della loro carriera e provvede al tirocinio dello staff. Infine rivede e valuta il sistema di controllo interno e tutti i programmi di revisione. Da un punto di vista professionale deve aver ottenuto la qualifica di dottore commercialista e revisore legale. Si progredisce alla posizione di manager dopo un periodo di 2-5 anni.

Ciascun membro appartenente al team di revisione, indipendentemente dalla qualifica professionale posseduta, è tenuto ad applicare la conoscenza della teoria

(42) A. Pesenato, "Manuale del revisore legale. La revisione contabile per le imprese industriali, commerciali e PMI: verifiche, controlli e relativi verbali", IPSOA, V edizione, 2012, Capitolo 75 pag. 1458.

(43) A. Pesenato, "Manuale del revisore legale. La revisione contabile per le imprese industriali, commerciali e PMI: verifiche, controlli e relativi verbali", IPSOA, V edizione, 2012, Capitolo 75 pag. 1462.

dei principi contabili e di revisione in relazione al lavoro assegnato; apprendere le tecniche richieste dalla professione per la preparazione di adeguate carte di lavoro; comunicare con efficacia; tenersi informato sugli sviluppi tecnici relativi al lavoro assegnato; prepararsi in modo adeguato e partecipare attivamente allo sviluppo professionale del gruppo; svolgere il lavoro in modo tale da utilizzare efficacemente il tempo assegnato; rispettare la natura confidenziale del rapporto revisore-cliente; mostrare ordine nel modo di presentarsi e tempestività nel lavoro di tutti i giorni.

Revisore singolo

Così come avviene per le società di revisione, anche i revisori singoli nonché le entità di revisione di minori dimensioni, per quanto riguarda il sistema di controllo interno della qualità, sono tenuti ad applicare i Principi di Revisione ed i Principi della Pratica Professionale in materia di conduzione del lavoro di revisione. Nel caso del Revisore Singolo le figure che emergono sono le seguenti⁽⁴⁴⁾:

- ✓ Singolo professionista: esercita l'autorità massima ed è responsabile del sistema di controllo interno della qualità: infatti, assieme ai membri del personale professionale è responsabile dell'applicazione delle direttive sul controllo interno di qualità⁽⁴⁵⁾. Il libero professionista prende tutte le decisioni su tutte le questioni riguardanti la sua attività professionale. Può ricoprire diversi ruoli optando anche di designare, con cadenza annuale o periodica, i responsabili dei diversi aspetti del sistema di controllo interno della qualità. I soggetti designati dovranno possedere l'esperienza e le capacità sufficienti ed appropriate alle circostanze. Infine è il dirigente del soggetto abilitato.

(44) Si veda la "Guida al controllo della qualità nei piccoli e medi studi professionali", Manuale per singolo professionista, III Edizione.

(45) È quanto previsto dalla "Guida al controllo della qualità nei piccoli e medi studi professionali", Manuale per singolo professionista, III Edizione, pag. 3.

- ✓ Responsabile del Riesame della qualità dell'incarico: tale figura si identifica in qualsiasi professionista che sia chiamato a svolgere il riesame della qualità dell'incarico. Il responsabile dovrà possedere l'esperienza e l'autorità sufficienti ed appropriate per valutare obiettivamente i giudizi professionali significativi formulati e le conclusioni che sono state raggiunte. Il riesame si applica unicamente alle revisioni contabili dei bilanci delle società quotate e ad altri incarichi di revisione contabile per i quali è stato stabilito che tale riesame sia richiesto⁽⁴⁶⁾.
- ✓ Responsabile delle Risorse Umane: è il soggetto responsabile di tutte le funzioni legate alle risorse umane. Diverse sono le responsabilità che incombono su questa figura: fornisce indicazioni e pareri sulle questioni relative alle risorse umane, elabora corsi di orientamento, mantiene i fascicoli sul personale, ecc.

Anche per le società di revisione con al massimo cinque soci vale quanto detto appena sopra, con l'unica differenza che come sostituti del libero professionista, troviamo i Partner e in più la figura del Managing Partner⁽⁴⁷⁾.

- ✓ Partner: sono responsabili dell'applicazione delle direttive sul controllo della qualità.
- ✓ Managing Partner: corrisponde all'autorità massima ed ha la responsabilità del sistema di controllo interno della qualità. In particolare è responsabile del monitoraggio dell'efficacia del lavoro svolto dalle altre figure dirigenziali. Nei piccoli/medi studi professionali è responsabile anche di tutti gli aspetti riguardanti reclami e segnalazioni.

[Per l'approfondimento si rimanda al Capitolo 2, paragrafo 2.7. e Capitolo 3, paragrafo 3.4.].

(46) Principio di Revisione ISA 220.

(47) Si veda la "Guida al controllo della qualità nei piccoli e medi studi professionali", Soggetto abilitato con 2-5 partner, III Edizione.

Collegio sindacale

Il Collegio Sindacale ai fini del sistema di controllo interno della qualità non è previsto da alcun Principio di Revisione, nazionale ed internazionale: ciò non toglie che possa svolgere l'attività di revisione legale ed essere tenuto al rispetto della normativa in materia di controllo interno della qualità. Infatti il comma 1, dell'art. 20 del D.Lgs. 39/2010 si applica anche al Collegio Sindacale nel caso in cui, secondo quanto previsto dagli artt. 2409-bis e 2477 c.c.⁽⁴⁸⁾, svolga l'attività di revisione legale. Si ritiene quindi, alla luce di quanto appena detto, che in alcuni casi, tale organo, possa essere assimilabile⁽⁴⁹⁾:

- ✓ ad una società con tre soci;
- ✓ ad un team di revisione composto da tre revisori singoli indipendenti;
- ✓ ad un'entità composta da tre revisori singoli in cui il presidente assume il ruolo di “primo tra i pari”.

In queste ipotesi il controllo interno della qualità si riferisce ad entità di minori dimensioni: è necessario prendere come normativa di riferimento “La Guida al controllo della qualità nei piccoli e medi studi professionali”, seppure con gli opportuni adattamenti. [Per l'approfondimento si rimanda al Capitolo 2, paragrafo 2.7. e Capitolo 3, paragrafo 3.4.].

4.4. I “nuovi” attori

Dall'analisi delle Relazioni di trasparenza e del Report finale sul controllo di qualità della Consob, sono emerse altre due figure, indipendenti, chiamate a svolgere determinate attività, all'interno delle società di revisione: il Quality Review Partner e l'Independent Review. Vediamo in breve una loro descrizione:

Quality Review Partner⁽⁵⁰⁾:

Il Quality Review Partner può essere nominato nel caso in cui l'incarico presenti

(48) Tratto da D.Bernardi, M.Difino, P.Martinotti, “Il controllo della qualità della revisione legale dei conti”, EGEA, 2011.

(49) Art. 2409-bis c.c.: “Lo statuto delle società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale. In tal caso il collegio sindacale è composto da revisori legali iscritti nell'apposito registro.” Art. 2477 c.c. “(...) se l'atto costitutivo non dispone diversamente, la revisione legale dei conti é esercitata dal collegio sindacale.”

un rischio elevato o riguardi Enti di Interesse Pubblico. In genere questa figura è scelta dal CdA, e deve essere una figura indipendente. È chiamato a svolgere l'attività di quality review in modo preventivo rispetto all'emissione della relazione: procede ad effettuare un esame critico ed obiettivo delle valutazioni significative fatte dal team di revisione e delle conclusioni raggiunte da esso nella formulazione della relazione di revisione. L'attività di quality review è quindi volta a fornire una valutazione obiettiva dei giudizi professionali significativi e formulati dal team di lavoro e delle conclusioni raggiunte nel formulare la relazione. Secondo quanto previsto dalla Consob, nella relazione annuale, tale figura si rivela un importante presidio per la salvaguardia della qualità dell'audit sugli incarichi di revisione più rilevanti/rischiosi.

Independent Review⁽⁵¹⁾:

L'Independent Review può identificarsi in uno dei soci operativi o in un manager con adeguata esperienza. Viene individuato sulla base dell'esperienza maturata in specifici settori, del numero di incarichi svolti e dei requisiti di professionalità posseduti. A questa figura può essere affidata, ad esempio, l'attività di monitoraggio in merito alla corretta applicazione delle procedure, supportata da apposite check list. Ogni sei mesi è chiamato a riferire sugli esiti della propria attività al CdA. È informato dal team di revisione durante lo svolgimento del lavoro e conduce la review, in modo tale da acquisire un sufficiente livello di conoscenza delle problematiche significative di audit, contabili e di informativa finanziaria.

4.5. MEF, Consob e Società soggette a revisione

Il MEF, la Consob e le Società soggette a revisione sono considerati soggetti

(50) Le informazioni riguardanti la figura del Quality Review Partner sono state tratte dall'analisi delle singole Relazioni di trasparenza 2013, trattate nel Capitolo 3 del presente lavoro e dall'analisi del Report sul controllo di qualità della Consob, trattato nel Capitolo 5 del presente lavoro.

(51) Le informazioni riguardanti la figura del Independent Review sono state tratte dall'analisi delle singole Relazioni di trasparenza 2013, trattate nel Capitolo 3 del presente lavoro e dall'analisi del Report sul controllo di qualità della Consob, trattato nel Capitolo 5 del presente lavoro.

esterni al sistema di controllo interno della qualità. In particolare il MEF e la Consob sono chiamati, da una parte a sensibilizzare il rispetto di quanto previsto dai Principi di Revisione in materia di controllo della qualità, dall'altra a procedere con veri propri controlli volti a verificare il rispetto della normativa di cui sopra. Le Società di revisione, affinché l'attività stessa sia connotata da un certo grado di qualità, dovranno adottare sistemi di controllo interno efficaci. Vediamo nel dettaglio, come questi soggetti, sono collegati, anche se indirettamente, al sistema di controllo interno della qualità.

Ministero dell'Economia e delle Finanze e Consob:

Rispetto al sistema di controllo interno della qualità, il MEF e la Consob sono “attori esterni”, in quanto chiamati a svolgere un controllo della qualità di carattere pubblico (o esterno). L'attività del MEF si considera però strettamente collegata al controllo interno della qualità: infatti secondo quanto previsto dall'art. 21 del D.Lgs. 39/2010, il MEF, ogni sei anni, “provvede ad effettuare il controllo della qualità sui revisori legali e sulle società di revisione legale che non hanno incarichi su Enti di Interesse Pubblico (...)”. Controllo che ha ad oggetto proprio il sistema di controllo interno della qualità. È previsto poi che per le attività di verifica il MEF possa avvalersi di enti pubblici o privati⁽⁵²⁾ purché dotati di procedure idonee a prevenire, rilevare e gestire conflitti di interesse o altre circostanze. Nello svolgimento della sua attività di controllo il MEF può, ad esempio, richiedere la comunicazione di dati e notizie, la trasmissione di atti e documenti. Infine entro il 30 aprile di ciascun anno, sulla base di quanto previsto dal comma 9 dell'art. 21, è tenuto a pubblicare sul proprio sito internet una relazione sull'attività svolta. Anche l'attività della Consob si ritiene essere collegata al sistema di controllo interno della qualità: secondo quanto previsto dall'art. 22 del D.Lgs. 39/2010, la Consob, ogni tre anni, “vigila sull'organizzazione e sull'attività dei revisori legali e delle società di

(52) È quanto prevede il comma 2, dell'art. 21 D.Lgs. 39/2010 “Il Ministero dell'economia e delle finanze può avvalersi su base convenzionale di enti pubblici o privati per lo svolgimento dei compiti, anche di indagine e accertamento, connessi all'abilitazione dei revisori legali e delle società di revisione legale, alla tenuta del Registro e del registro del tirocinio, allo svolgimento della formazione continua e al controllo della qualità.”

revisione legale che hanno incarichi di revisione legale su Enti di Interesse Pubblico per controllarne l'indipendenza e l'idoneità tecnica (...)”. Può anch'essa delegare i compiti ad altri enti che sono chiamati a svolgere quanto previsto, in conformità alle disposizioni del presente decreto, dei suoi regolamenti di attuazione, e di una convenzione stipulata con la Consob. Infine la relazione prevista all'art. 20, comma 6 del D.Lgs. 39/2010⁽⁵³⁾ prima della sua ultimazione, deve essere comunicata ai revisori legali ed alle società di revisione legale in modo tale che la Commissione possa discuterne con tali soggetti. [Per gli approfondimenti si rimanda al Capitolo 1, paragrafi 1.2.1 (MEF) e 1.2.2. (Consob) del presente lavoro].

Società soggette a revisione

Parlando delle Società sottoposte all'attività di revisione è interessante fare una premessa. In questi casi ci troviamo di fronte alla c.d. attività di revisione “esterna”, effettuata cioè da soggetti esterni all'azienda revisionanda. La revisione, nel caso in cui sia svolta da soggetti esterni, può essere:

- ✓ *volontaria*⁽⁵⁴⁾: quando l'attività è svolta, ad esempio, da banche o istituti di finanziamento in appoggio alle procedure di affidamento. Vi rientra anche la revisione richiesta dalle società autorizzate ai sensi della Legge n. 1966 del 23 novembre 1993⁽⁵⁵⁾.
- ✓ *obbligatoria*: in questo caso l'attività di revisione è promossa da terzi che godono di ampi mezzi e facoltà di controllo. Vi rientrano le attività svolte dalla Banca d'Italia circa la vigilanza svolta sul sistema bancario, dalla

(53) Il comma 6 dell'art. 20 D.Lgs. 39/2010 prevede: “I soggetti incaricati del controllo della qualità redigono una relazione contenente la descrizione degli esiti del controllo e le eventuali raccomandazioni al revisore legale o alla società di revisione legale di effettuare specifici interventi, con l'indicazione del termine entro cui tali interventi sono posti in essere.”

(54) “Le prime sono promosse o accettate internamente per conseguire determinati vantaggi altrimenti non ottenibili.” L. Marchi, “Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno”, Giuffrè Editore, 2012.

(55) Legge n. 1966 del 23 novembre 1993 relativa alla disciplina delle società fiduciarie e di revisione.

(56) “(...) gli accertamenti svolti dagli organi di Polizia tributaria o dagli Uffici delle imposte nell'ambito di verifiche fiscali, e così via.” L. Marchi, “Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno”, Giuffrè Editore, 2012.

(57) “La più significativa revisione obbligatoria e peraltro quella finalizzata ad un giudizio professionale sul bilancio di esercizio, introdotta con il noto D.P.R. n. 136 del 31 marzo 1975 per le società quotate in Borsa, (...) inserita nel quadro comunitario con il noto D.Lgs. 88/1992, oggi ridefinita, sempre nel quadro comunitario, dal D.Lgs. 39/2010.” L. Marchi, “Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno”, Giuffrè Editore, 2012, pag. 7.

Consob nei confronti delle società quotate, dai periti contabili nel caso di curatele fallimentari, ecc.⁽⁵⁶⁾. Ad oggi la revisione obbligatoria più significativa è senza dubbio quella ridefinita con il D.Lg. 39/2010⁽⁵⁷⁾.

Quindi le società sottoposte ad una revisione di carattere volontario, nonché tutte le società soggette alla revisione obbligatoria così come prevista dal D.Lgs. 58/1998, dal D.Lgs. 39/2010 e da altre leggi, sono considerate come strettamente collegate al sistema di controllo interno della qualità in quanto tanto più il sistema di controllo interno da esse implementato risulta essere efficiente, più alta sarà la qualità del lavoro di revisione: questo perché minori saranno i rischi legati all'attività revisione stessa e più facile potrebbe rivelarsi la pianificazione dell'intervento di audit da parte della società di revisione. [Per l'approfondimento sul sistema di controllo interno si rimanda al Capitolo 1, paragrafo 1.3. del presente lavoro]. Vediamo ora nel dettaglio a quali società ci riferiamo. Con riferimento ai due Decreti Legislativi:

- ✓ Società con azioni quotate⁽⁵⁸⁾, le loro controllate⁽⁵⁹⁾, le società che controllano società quotate e società sottoposte con queste ultime a comune controllo⁽⁶⁰⁾;
- ✓ Società per azioni, secondo quanto previsto dall'art. 2409-bis c.c.⁽⁶¹⁾;
- ✓ Società a responsabilità limitata, secondo quanto previsto dall'art 2477 c.c.⁽⁶²⁾.

(58) Art. 155 D.Lgs. 58/1998.

(59) Art. 165 D.Lgs. 58/1998.

(60) Art. 165-bis D.Lgs. 58/1998.

(61) Art. 2409-bis c.c.: "La revisione legale dei conti sulla società é esercitata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro. Lo statuto delle società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale. In tal caso il collegio sindacale é costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro."

(62) Art. 2477 c.c.: "L'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e poteri, la nomina di un collegio sindacale o di un revisore. La nomina del collegio sindacale é obbligatoria se il capitale sociale non é inferiore a quello minimo stabilito per le società per azioni. La nomina del collegio sindacale é altresì obbligatoria se la società: a) é tenuta alla redazione del bilancio consolidato; b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti; c) per due esercizi consecutivi ha superato due dei limiti indicati dal primo comma dell'articolo 2435-bis. L'obbligo di nomina del collegio sindacale di cui alla lettera c) del terzo comma cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati. Nei casi previsti dal secondo e terzo comma si applicano le disposizioni in tema di società per azioni; se l'atto costitutivo non dispone diversamente, la revisione legale dei conti é esercitata dal collegio sindacale. L'assemblea che approva il bilancio in cui

Oltre a queste si devono considerare anche le società operanti in specifici settori per le quali l'obbligatorietà dell'attività di revisione è prevista da leggi⁽⁶³⁾:

- ✓ Società cooperative, obbligate alla revisione contabile ai sensi del D.Lgs. 220/2002, qualora ricadano nelle ipotesi previste dall'art. 11 del sopraindicato decreto;
- ✓ Società che svolgono distribuzione di gas, ai sensi del D.Lgs. 164/2000;
- ✓ Società che svolgono distribuzione di energia elettrica, ai sensi della Legge n. 9/1991;
- ✓ Società municipalizzate, ai sensi della Legge n. 51/1982;
- ✓ Società concessionarie autostradali, ai sensi della Legge n. 498/1992;
- ✓ Imprese di costruzioni, ai sensi del D.P.C.M. del 27 febbraio 1988;
- ✓ Società editoriali beneficiarie di contributi, ai sensi della Legge n. 62/2001, art.18;
- ✓ Casse Edili, ai sensi dell'Accordo ANCE del 29 luglio 1992;
- ✓ Organizzazioni del sistema Confindustria, ai sensi del Regolamento n.11/92 dell'associazione;
- ✓ Broker di assicurazioni, ai sensi della Legge n. 792/1984;
- ✓ CAAF, ai sensi della Legge n. 413/1991;
- ✓ Società che ricorrono a finanziamenti agevolati, ai sensi del D.P.R. n.1258/1977;
- ✓ Imprese controllate o finanziate da enti di gestione delle partecipazioni statali, ai sensi della Legge n. 675/1977.

vengono superati i limiti indicati al secondo e terzo comma deve provvedere, entro trenta giorni, alla nomina del collegio sindacale. Se l'assemblea non provvede, alla nomina provvede il tribunale su richiesta di qualsiasi soggetto interessato.”

(63) Fonte: http://www.revicont.eu/?page_id=17 [10/03/2014]

CAPITOLO 5

L'ESITO FINALE SUL CONTROLLO DI QUALITÀ: IL CASO “ALFA”

5.1. Il Report finale sul controllo di qualità

Ai sensi dell'art. 20, comma 6 del D.Lgs. 39/2010 “I soggetti incaricati del controllo della qualità redigono una relazione contenente la descrizione degli esiti del controllo e le eventuali raccomandazioni al revisore legale o alla società di revisione legale di effettuare specifici interventi, con l'indicazione del termine entro cui tali interventi devono essere posti in essere”. Tale relazione prende il nome, nell'ambito dell'attività di verifica portata avanti dalla Consob, di *Report finale sul controllo di qualità*, avente ad oggetto:

- ✓ gli esiti ispettivi comunicati in seguito alla verifica effettuata;
- ✓ le osservazioni fornite dalla società revisionata ed eventuali note;
- ✓ le valutazioni della Commissione stessa;
- ✓ le raccomandazioni in merito agli interventi da effettuare.

Il procedimento di verifica si conclude con la redazione del “*Documento sugli esiti ispettivi*” nel quale la Commissione indica le criticità riscontrate in merito agli aspetti del Sistema di Controllo Interno della Qualità, secondo quanto previsto dall'art. 22, comma 1 del D.Lgs. 39/2010⁽¹⁾. A seguito di questo documento, la società revisionata può presentare le proprie osservazioni “*lettera di risposta*” e delle eventuali *note* circa la segnalazione di aggiornamenti rispetto alla documentazione esaminata nel corso dell'attività di vigilanza svolta. Successivamente la Commissione esprime le proprie valutazioni in merito alle osservazioni proposte dalla società revisionata e laddove lo ritenga necessario determina le raccomandazioni relative agli interventi da effettuare, dando indicazione anche dei tempi entro cui adempiere a quanto espressamente richiesto. Tutte le fasi finora elencate vengono poi riportate nel c.d. *Report finale sul controllo di qualità*. Il Report viene recapitato alla società cliente tramite una raccomandata con avviso di ricevimento, dalla divisione “Corporate Governance”, Ufficio Vigilanza Revisori Legali.

(1) Art. 22, comma 2: “Consob vigila sull'organizzazione e sull'attività dei revisori legali e delle società di revisione legale che hanno incarichi di revisione legale su Enti di Interesse Pubblico per controllarne l'indipendenza e l'idoneità tecnica. Nello svolgimento di tale attività, la Consob provvede ad effettuare su tali soggetti il controllo della qualità di cui all'articolo 20.” In precedenza art. 162, primo comma D.Lgs. 58/1998.

Relativamente al caso concreto che andremo ad analizzare, l'attività di vigilanza, completata nel 2012, è stata finalizzata a ricostruire il sistema delle direttive e delle procedure adottate dalla società Alfa in relazione a quanto previsto dal Principio di Revisione 220, con lo scopo di valutarne l'adeguatezza e la corretta applicazione. Riprendendo quanto detto nei precedenti capitoli, l'attività di verifica, relativa alla società Alfa, ha riguardato le seguenti procedure:

- ✓ requisiti professionali;
- ✓ preparazione e competenza del personale;
- ✓ direzione, supervisione e riesame del lavoro;
- ✓ assegnazione degli incarichi;
- ✓ consultazione;
- ✓ accettazione e mantenimento della clientela;
- ✓ monitoraggio.

Inoltre, sono state oggetto di verifica le carte di lavoro attinenti a tre incarichi relativi ai bilanci d'esercizio 2009: l'esame di tali documenti ha avuto come obiettivo quello di verificare la correttezza del processo di revisione nelle fasi fondamentali del lavoro. I paragrafi successivi, relativi al caso Alfa, [5.2. e 5.3.] si riferiscono rispettivamente alle carenze riscontrate per le quali la Commissione non ha formulato raccomandazioni ed alle carenze per le quali invece la Commissione le ha previste. Nel paragrafo 5.4. viene invece illustrato l'esito del controllo relativo ai tre incarichi di cui sopra. La fonte da cui sono state estrapolate le informazioni utili allo svolgimento di questa analisi è il "*Report finale sul controllo della qualità della società Alfa*".

5.2. Le carenze riscontrate

Analizzando il Report finale della società Alfa, le carenze che la Commissione ha rilevato in merito alle singole procedure, per le quali non si è resa necessaria la formulazione di raccomandazioni, sono:

Requisiti professionali

Secondo la Commissione le procedure di cui si è dotata la Società non contemplano la verifica dell'indipendenza in occasione dell'assegnazione degli

incarichi. Infatti i dipendenti predispongono le dichiarazioni con periodicità annuale (semestrale per i partner) su tutti gli incarichi in corso. Nonostante il numero degli incarichi sia limitato, sottoscrivere le dichiarazioni in occasione dell'assegnazione dell'incarico rappresenta una soluzione più efficace, in quanto il dipendente è chiamato a confermare la propria situazione di insussistenza delle cause di incompatibilità, prima dell'avvio dell'incarico stesso. Altri aspetti emersi sono relativi alle c.d. *restricted entities*⁽²⁾ ed al rispetto di quanto previsto dall'art. 17, comma 5 del D.Lgs. 39/2010. Lo strumento utilizzato dalla Società per il rilascio delle dichiarazioni di indipendenza contiene un elenco aggiornato delle società del gruppo revisionate e delle sue controllanti, ma non riporta per le *restricted entities* né le società sottoposte a comune controllo, né i soggetti che ricoprono le cariche sociali. Questa assenza comporta quindi delle difficoltà per i dipendenti di individuare eventuali cause di incompatibilità di tipo personale. Per quanto riguarda l'art. 17, comma 5 del D.Lgs. 39/2010, avente ad oggetto il c.d. "*cooling-off period*"⁽³⁾: nel caso in cui il personale dipendente, a seguito di dimissioni, assuma incarichi di natura dirigenziale presso società clienti, e quindi violi l'art. 17, non sono previste procedure ad hoc. Se riprendiamo i dati del questionario proposto alla società Alfa [Appendice] notiamo che tre soggetti si sono ritrovati in circostanze di minaccia al requisito dell'indipendenza nel corso della loro carriera: dati che potrebbero, ma di cui non abbiamo la certezza, derivare da queste carenze riscontrate (sempre che tali soggetti abbiano maturato la loro esperienza unicamente all'interno della società Alfa). La Commissione su questi punti non ha determinato alcuna raccomandazione, in quanto la Società nelle proprie osservazioni ha rappresentato gli aggiornamenti effettuati, che sono stati valutati adeguati a superare le carenze rilevate.

(2) Con il termine "*restricted entities*" ci riferiamo a tutte le società che rientrano nel perimetro regolato dalle norme sull'indipendenza.

(3) Art. 17, comma 5: "Il revisore legale, il responsabile della revisione legale per conto di una società di revisione, e coloro che hanno preso parte con funzioni di direzione e supervisione alla revisione del bilancio di un ente di interesse pubblico non possono rivestire cariche sociali negli organi di amministrazione e controllo dell'ente che ha conferito l'incarico di revisione, né possono prestare lavoro autonomo o subordinato in favore dell'ente stesso svolgendo funzioni dirigenziali di rilievo, se non sia decorso almeno un biennio dalla conclusione dell'incarico, ovvero dal momento in cui abbiano cessato di essere soci, amministratori o dipendenti della società di revisione."

Preparazione e competenza del personale

Relativamente alle procedure di assunzione del personale e di sviluppo professionale, le carenze rilevate hanno riguardato due aspetti. Innanzitutto la Società non dispone di risorse specialistiche (in particolare esperti IT) da utilizzare come supporto agli incarichi di revisione. La Commissione ha ritenuto quindi necessaria l'implementazione del fabbisogno di personale al fine di assicurare la presenza di risorse specializzate. Non viene inoltre fornito il programma di orientamento professionale ai nuovi assunti: tale programma ha lo scopo di fornire loro informazioni sull'attività di audit. La Commissione su questi punti non ha determinato alcuna raccomandazione, in quanto la Società nelle proprie osservazioni ha rappresentato gli aggiornamenti effettuati, che sono stati valutati adeguati a superare le carenze rilevate.

Assegnazione degli incarichi

La Società, nello svolgimento degli incarichi, relativamente al periodo 2009/2010, oltre al partner, non si è avvalsa di figure professionali con qualifica di manager, ma quasi esclusivamente di risorse con un basso livello professionale (assistenti 70-90% delle ore a budget). Inoltre, per diversi incarichi, i partner hanno partecipato ai lavori di revisione in una percentuale non in linea con quanto richiesto dalla Comunicazione Consob n. 96003556 del 18/04/1996⁽⁴⁾. Tale Comunicazione prevede, a livello teorico, che in assenza del manager, il partner dovrebbe partecipare all'incarico per un totale di ore a consuntivo variabili tra il 18 ed il 24%. È stato quindi indicato di procedere ad implementare i programmi di formazione per i manager in modo tale da assicurare la presenza di personale di livello apicale specializzato. La Società ha immediatamente

(4) La Comunicazione in oggetto prevede al punto A4): "Le risorse impiegate nella revisione e certificazione devono essere qualitativamente e quantitativamente idonee al raggiungimento dell'obiettivo prefissato. Il responsabile del lavoro di revisione e certificazione deve possedere una specifica esperienza tecnica nel settore di attività cui appartiene la società conferente. Il team professionale impiegato nella revisione e certificazione deve essere strutturato in modo da assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo. Facendo riferimento alle qualifiche professionali usualmente impiegate dalle società di revisione, il mix del team impiegato potrà risultare dall'applicazione del presente prospetto: PARTNER 4 - 7 % - MANAGER 14 - 17 % - SENIOR 25 - 35 % - ASSISTANT 41 - 57 %." Si veda anche il Capitolo 2, paragrafo 2.9. del presente lavoro.

adottato una procedura in base alla quale, nel team di revisione, soprattutto se l'incarico riguarda Enti di Interesse Pubblico, deve essere prevista la figura di un manager o di un senior. Inoltre, per il piano formativo, la Società ha previsto l'inserimento di specifici programmi di formazione per senior e manager. Visto l'impegno mostrato e, risultato questo adeguato per fronteggiare le carenze rilevate, non sono state formulate raccomandazioni. Dal questionario proposto alla società Alfa [Appendice] è possibile notare degli ulteriori miglioramenti circa la composizione dei team di revisione, in quanto risultano presenti 9 senior e 4 manager per l'esercizio chiuso al 30 giugno 2013.

Direzione, Supervisione e Riesame del lavoro

Con riferimento alla valutazione del rischio la Società prevede la compilazione di un questionario che riporta un elenco dei possibili rischi che il revisore deve tenere in considerazione. In particolare, per ogni tipologia di rischio il revisore riporta, in un'apposita colonna, le proprie considerazioni. Questo però non avviene nel caso in cui il rischio risulti "basso": si ritiene che la formalizzazione delle considerazioni debba avvenire anche in quest'ultimo caso, soprattutto in presenza di rischi di frodi ovvero di rischi tipici del settore. Alla Società è stato richiesto di adottare procedure idonee affinché la modulistica utilizzata sia integrata. Ecco che a partire dai bilanci dell'esercizio 2010 la valutazione avviene sulla base di un processo continuo e con l'utilizzo della nuova modulistica. Per questo la Commissione non ha formulato specifiche raccomandazioni sul punto.

Altre carenze riscontrate riguardano la figura dell'Independent review [IR]: la procedura non prevede lo svolgimento di alcuna review sugli incarichi che presentano un rischio "basso" e non prevede una specifica documentazione delle verifiche svolte. Infatti l'esame delle carte di lavoro, da parte dell'IR, in alcuni casi ha evidenziato che il suo intervento si sostanzia nel prendere atto di un'e-mail trasmessagli dall'engagement partner e di una risposta con la quale l'IR stesso concorda sulle conclusioni del partner. La Commissione ha ritenuto opportuna l'integrazione della procedura andando a garantire la formalizzazione degli interventi dell'IR e l'adeguata documentazione delle verifiche svolte e delle

relative conclusioni. La Società ha provveduto ad aggiornare quanto sopra e per questo non sono state formulate delle raccomandazioni.

Consultazione

La consultazione interna è prevista solo in caso di “problematiche tecniche di particolare complessità”: tale previsione risulta essere molto generica e quindi non in grado di garantire un’omogeneità dei comportamenti. Per quanto riguarda l’attività di consultazione esterna la Società non ha designato gli esperti esterni “accreditati” a cui rivolgersi in casi particolari. La Commissione ha disposto la necessità di individuare con più dettaglio le aree tematiche soggette a consultazione e gli esperti esterni a cui rivolgersi in presenza di problematiche tecniche. La Società ha subito provveduto ad integrare la procedura di consultazione (sia interna che esterna) che è stata riconosciuta idonea a superare le carenze rilevate e per questo non sono state formulate raccomandazioni.

Ulteriore punto sui cui porre l’attenzione è quello relativo ai rapporti con le Autorità di vigilanza: il CdA è responsabile della presentazione dei documenti richiesti dagli organi di controllo: non risulta però definita una procedura che regoli tale processo di comunicazione. La Società ha risolto la carenza prevedendo che il CdA deleghi ad un proprio componente la gestione dei rapporti con l’Autorità di controllo. Tale intervento è risultato idoneo affinché la carenza riscontrata fosse superata, per questo la Commissione non ha formulato raccomandazioni.

Accettazione e Mantenimento dell’incarico

In fase di accettazione dell’incarico è prevista la predisposizione di uno specifico modulo da parte del partner incaricato del lavoro: tale documento non è però in grado di fornire evidenza degli aspetti previsti nel Manuale delle procedure, che il revisore è tenuto a valutare in tale fase. Questa carenza riscontrata non garantisce l’omogeneità delle valutazioni da parte dei diversi partner interessati e la formalizzazione delle relative conclusioni. La Società ha rivisto le procedure, aggiornando gli allegati di cui sopra. La Commissione non ha formulato

raccomandazioni sul punto in quanto le procedure sono state aggiornate in maniera idonea.

Per il mantenimento dell'incarico è stata riscontrata la mancanza di una valutazione con frequenza annuale: infatti la Società provvede ad effettuare una valutazione solo in occasione del rinnovo dell'incarico. Si è resa opportuna un'integrazione della procedura prevedendo che la valutazione sia effettuata con cadenza annuale e non solo in occasione del rinnovo contrattuale. La Società ha integrato la procedura, inserendo uno specifico punto riguardante la valutazione annuale. La Commissione non ha formulato raccomandazioni.

Monitoraggio

Il monitoraggio sugli incarichi viene svolto attraverso l'utilizzo di Reviewer espressamente selezionati tra gli amministratori o i manager, con almeno sette anni di esperienza. La Commissione ha ritenuto opportuno che per ogni anno vengano selezionati gli incarichi di tutti i partner, assicurando così un costante presidio sulla qualità dei lavori dei singoli partner in ogni esercizio. È emersa inoltre una sovrapposizione di ruoli e mansioni per lo svolgimento delle verifiche sugli incarichi tra il Reviewer e l'Esperto Indipendente. Per risolvere le carenze riscontrate si ritiene di determinare il campione degli incarichi attraverso la selezione di tutti i partner e descrivere i compiti e le finalità dei Reviewer e dell'Esperto Indipendente sulle aree di sovrapposizione. La Società ha provveduto a quanto sopra e la Commissione, ritenendo tali interventi idonei a superare le carenze rilevate, non ha formulato raccomandazioni.

5.3. Le raccomandazioni

Le raccomandazioni, determinate dalla Commissione, con la relativa indicazione della tempistica entro la quale effettuare gli interventi, hanno riguardato le seguenti procedure:

Avanzamento e valutazione del personale

La carenza riscontrata riguarda l'assenza di espliciti criteri di avanzamento dei profili professionali con particolare attenzione al passaggio da manager a partner.

La Commissione ha ritenuto che la Società provvedesse a definire in modo esplicito tali criteri entro 6 mesi dal ricevimento del report finale. Nella “lettera di risposta” la Società ha manifestato l’impegno ad implementare specifiche procedure in merito alla carenza riscontrata. La raccomandazione formulata è quindi quella di provvedere ad effettuare l’intervento richiesto entro i termini indicati dal “Documento sugli esiti ispettivi”.

Direzione, Supervisione e Riesame del lavoro

La società non ha predisposto un Manuale di audit che rappresenti una linea guida nello svolgimento degli incarichi di revisione, con lo scopo di fornire la metodologia e l’approccio da utilizzare in tutte le fasi dell’incarico. I programmi di lavoro standard, pur essendo differenziati a seconda della diversa tipologia di attività svolta dalla clientela, non prevedono lo svolgimento di verifiche differenziate in funzione del grado di rischio individuato. Non sono presenti inoltre un programma finalizzato alla valutazione del sistema di controllo interno delle società clienti e programmi specifici per le frodi e per il “going concern”. Sono state richieste quindi la predisposizione del Manuale di audit e l’adozione dei programmi di cui sopra. L’impegno della Società si è concretizzato nella predisposizione del Manuale, del programma di valutazione del sistema di controllo interno e dei programmi relativi alla valutazione delle frodi e del “going concern” (o continuità aziendale). La Commissione ha però ritenuto opportuno raccomandare la conclusione della predisposizione del Manuale al fine di fornire la metodologia e l’approccio da utilizzare in tutte le fasi dell’incarico e l’adozione di procedure volte a disciplinare le modalità di rivisitazione periodica della manualistica. Tali interventi dovranno essere effettuati sui bilanci che si chiuderanno a partire dal 31/12/2012. Conferma dell’avvenuta predisposizione del Manuale si rinviene anche da una risposta pervenuta nel questionario proposto alla società Alfa.

Un’ulteriore raccomandazione è stata formulata in merito alle modalità di archiviazione delle carte di lavoro: la Società non dispone infatti di una procedura di archiviazione in formato elettronico. La Commissione ha ritenuto

auspicabile l'adozione di procedure informatiche come ad esempio il semplice ricorso ad una scannerizzazione dei documenti cartacei e la relativa archiviazione dei files. Già a partire dai bilanci 2011 la Società ha provveduto alla scannerizzazione delle carte di lavoro. Nonostante questo però la Commissione ha ritenuto formulare una raccomandazione: dovrà essere predisposta una specifica procedura che garantisca l'archiviazione delle carte di lavoro a partire dai bilanci che si chiuderanno al 31/12/2012.

Le procedure definite dalla società Alfa non prevedono punti di controllo esterni al team ai fini della verifica:

- ✓ della coerenza tra ore programmate e ore a consuntivo;
- ✓ del monte ore gestito da partner e manager;
- ✓ sul mix delle risorse impiegate sugli incarichi;
- ✓ sulla partecipazione di partner e manager alle varie fasi del lavoro di revisione.

Relativamente al primo punto, in sede di verifica è emerso come in alcuni casi ci sia la presenza di scostamenti di ampiezza non trascurabile. Un caso particolare: le ore a consuntivo sono risultate inferiori rispetto alle ore stimate, questo scostamento può significare due cose. Da una parte questa differenza potrebbe derivare da una sovrastima dei tempi; dall'altra potrebbe invece derivare da una scarsa qualità del lavoro svolto, in quanto concluso in un tempo inferiore. La definizione di un punto di controllo indipendente si rende necessaria al fine di comprendere, in presenza di scostamenti, le motivazioni e le eventuali azioni da intraprendere. Per il secondo e terzo punto il carico di lavoro dei partner risulta fortemente sbilanciato in capo ad uno in particolare rispetto agli altri: quest'ultimo oltre a ricoprire diverse funzioni all'interno della Società, in diversi casi svolge incarichi senza il supporto di un manager. In questo caso il punto di controllo indipendente avrà lo scopo di monitorare la compatibilità con il numero complessivo di incarichi assegnati al partner e la congruità dell'impegno previsto. Per quanto riguarda il quarto punto è emerso come la procedura non preveda controlli volti a monitorare la partecipazione di partner e manager alle diverse fasi del processo di revisione. La Società ha provveduto ad aggiornare le

procedure secondo quanto detto sopra. La raccomandazione da parte della Commissione si è resa necessaria prevedendo l'introduzione di punti di controllo sul monte ore gestito da partner e manager, entro sei mesi dal ricevimento del Report finale.

Consultazione

Secondo quanto previsto dalla Società, è solo l'esito delle consultazioni ad essere archiviato nelle carte di lavoro. I quesiti e le relative soluzioni adottate non vengono conservati in un archivio unico e centralizzato: questo non agevola sicuramente la consultazione da parte dei responsabili della procedura. Con l'aggiornamento delle procedure la Società ha istituito l'archivio unico e centralizzato: il richiamo però all'allegato n.1 trova applicazione solo per la consultazione interna; la Commissione ha quindi raccomandato di adeguare la modulistica al fine di attivare la consultazione esterna ed integrare la procedura, entro sei mesi dal Report finale.

Monitoraggio

Il monitoraggio sulle procedure viene portato avanti da un terzo esperto indipendente: l'attività di questo soggetto non risulta proceduralizzata, in quanto non sono stati previsti form o check-list attraverso cui documentare il lavoro svolto. La Società riceve solamente le conclusioni di tale attività senza la relativa documentazione di supporto: in questo modo non viene condivisa l'attività dell'esperto indipendente ma viene solo a conoscenza degli esiti nella fase finale in sede di presentazione al CdA. La Commissione ha indicato di risolvere le carenze riscontrate tramite l'adozione di strumenti standardizzati (form e check list) in modo da disciplinare l'attività svolta dall'esperto indipendente e la documentazione dei relativi esiti. Nonostante la Società abbia provveduto ad aggiornare le procedure, la Commissione ha formulato delle raccomandazioni: concludere la predisposizione delle check list delle procedure previste per l'esperto indipendente al fine di renderle adeguate alle finalità che l'attività di monitoraggio persegue.

5.4. Il controllo sugli incarichi

La Commissione ha effettuato inoltre il controllo delle carte di lavoro relative ai bilanci 2009, di tre incarichi di revisione aventi ad oggetto una Banca, una SIM ed un'azienda multi servizi. Vediamo nel dettaglio i singoli incarichi:

Incarico relativo alla BANCA:

Alcune delle carenze riscontrate relativamente a questo incarico, sono già state rilevate a livello di Sistema di Controllo Interno della Qualità e risultano quindi affrontate nei precedenti paragrafi; in questa sede ci limitiamo ad elencarle nella Tavola 1 sottostante, per poi soffermare la nostra attenzione sulle particolarità emerse nel corso della verifica.

[Tavola 1]

Archiviazione carte di lavoro	All'apertura della verifica ispettiva le carte di lavoro relative all'incarico in esame non risultavano archiviate sulla base di una specifica procedura atta a garantire la loro integrità.
Assegnazione dell'incarico	Dall'esame delle carte di lavoro e dei time-sheet è emerso uno scostamento rilevante tra le ore indicate nella proposta di servizi professionali ⁽⁵⁾ ed il numero di ore effettivamente impiegato. Inoltre non è risultata adeguata la composizione del team ⁽⁶⁾ che ha visto la presenza di un partner e di un solo altro componente con la qualifica di assistente.
Independent review	L'analisi delle carte di lavoro relative all'attività svolta dall'IR ha evidenziato la presenza di comunicazioni scambiate, via posta elettronica, tra il partner responsabile dell'incarico e l'IR: in questo modo risulta come l'IR non abbia svolto autonome verifiche sulle carte di lavoro e non disponga quindi di idonei strumenti per valutare l'adeguatezza del lavoro svolto.
Assunzione del personale	Non risultano svolte verifiche mediante l'utilizzo di IT, al fine di testare l'affidabilità del sistema contabile della banca e al fine di accertare la correttezza e l'accuratezza dei dati contabili elaborati dal fornitore di servizi contabili esterno.

Le carenze riscontrate specificatamente per questo determinato incarico riguardano:

(5) Per un approfondimento sulla Proposta di servizi professionali si veda il Capitolo 2, paragrafo 2.9. del presente lavoro.

(6) Per un approfondimento sul mix professionale del team di revisione si veda il Capitolo 2, paragrafo 2.9. del presente lavoro.

Mancato svolgimento di verifiche sull'adeguatezza del sistema di controllo interno

Da quanto emerso dall'esame delle carte di lavoro, il revisore non ha ritenuto fare affidamento sul sistema di controllo interno della Banca: è giunto a questa conclusione non effettuando alcun test sulle procedure di controllo interno in via autonoma. Gli unici test di natura procedurale che ha svolto hanno riguardato la procedura di affidamento clienti. Stando a quanto previsto dal Principio di Revisione sulle banche⁽⁷⁾, poiché il settore bancario risulta caratterizzato da un elevato volume di operazioni di importo unitario anche rilevanti, nella fase di pianificazione del lavoro si rende necessario acquisire la conoscenza dei sistemi di controllo interno e contabile. Inoltre tale principio ricorda come la natura delle operazioni bancarie è tale che il revisore non potrà ridurre il rischio di revisione ad un livello ritenuto accettabile attraverso l'effettuazione delle sole procedure di validità. Ecco allora che il revisore avrebbe dovuto analizzare e testare i controlli in essere per determinare la natura e l'ampiezza delle verifiche ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio.

Valutazione del rischio frodi

In sede di verifica è emerso come il revisore non abbia provveduto ad effettuare una valutazione specifica del rischio frodi. Infatti le procedure adottate da Alfa pur prevedendo un questionario non considerano il rischio specifico sulle frodi. Il Principio di Revisione 240⁽⁸⁾ richiede al revisore di mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale nello svolgimento dell'attività di revisione: deve quindi tenere presente la possibile esistenza di errori significativi dovuti a frodi, indipendentemente dall'esperienza acquisita in precedenza presso l'impresa.

(7) Tale principio si riferisce al Documento 1006 "Principio sulla revisione dei bilanci della banche", ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri il 6 ed il 22 ottobre 2004. Il 4 novembre 2004, la Consob, con propria Delibera n. 14768 "Raccomandazione alle società di revisione iscritte nell'Albo Speciale" ha adottato tale principio. Fonte: <http://www.tusciafisco.it/revisione/628-principio-di-revisione-1006-banche.html> [03/03/2014]

(8) Principio di Revisione 240 "La responsabilità del Revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio", ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri il 7 ed il 18 ottobre 2006. Il presente documento è stato raccomandato dalla Consob con delibera n. 15665 del 6 dicembre 2006.

Continuità aziendale

Anche in questo caso dall'esame delle carte di lavoro è emerso come il revisore non abbia formulato valutazioni in merito alla continuità aziendale: la Società ha argomentato il fatto affermando che la Banca era in fase di start up e quindi erano attese delle perdite per i primi 3/5 anni di vita; il Capitale Sociale è stato ritenuto di un ammontare significativo ed ampiamente al di sopra dei limiti posti dal Patrimonio di Vigilanza e l'informativa di bilancio è stata ritenuta sufficiente a chiarire i presupposti sul requisito della continuità aziendale. Tali osservazioni però non trovano evidenza nelle carte di lavoro. Stando a quanto previsto dal Principio di Revisione 570⁽⁹⁾, il revisore deve sempre valutare se ci sono eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale.

Verifiche di validità

Con riferimento alle "banche attive e passive" il revisore non ha svolto verifiche sulle poste in riconciliazione tra il saldo esposto nella contabilità della Banca e quanto confermato da un'altra in esito alla circolarizzazione. Inoltre non è stato svolto alcun lavoro dettagliato sulle poste in riconciliazione: è stata solamente accertata la quadratura numerica tra i saldi. Dalle carte di lavoro non è stato possibile inoltre verificare se la procedura di circolarizzazione dei depositari dei titoli di terzi, abbia effettivamente interessato tutti i soggetti presso i quali erano depositati tali titoli. La Società ha affermato che la procedura ha interessato tutti i depositari dei titoli di terzi e che sono state ottenute tutte le relative risposte. Come già emerso però tali osservazioni non hanno trovato evidenza nelle carte di lavoro. Si ritiene che per una banca svolgere periodiche ed accurate riconciliazioni dei saldi rivesta un'importanza primaria: da un lato assicurano la correttezza dei dati contabili, dall'altro la rispondenza dell'attività svolta alla normativa di settore. Altre criticità si riferiscono ai crediti verso i clienti, al fondo svalutazione e ai titoli in circolazione. Il revisore ha effettuato il test

(9) Documento 570 "Continuità aziendale", ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri rispettivamente il 17 ed il 24 ottobre 2007. È stato adottato dalla Consob con delibera n. 16231 del 21/11/2007. Fonte: Principio di Revisione 570.

sull'adeguatezza del Fondo svalutazione ritenendo che fosse sottostimato e che tale differenza potesse essere compensata con il Fondo attualizzazione: la Società ha infatti ritenuto che tale Fondo potesse essere considerato a riduzione del rischio di perdita su insolvenze. Anche in questo caso le osservazioni non sono state riportate nelle carte di lavoro. Le conclusioni cui il revisore è giunto non sono state ritenute dalla Commissione condivisibili: il revisore avrebbe dovuto formulare rilievi in ordine al Fondo svalutazione crediti facendo affidamento sul fatto che in bilancio era presente il Fondo attualizzazione avente natura e finalità non omogenee e per questo non utilizzabile in un processo di compensazione dei saldi. Per quanto riguarda i crediti verso i promotori: è presente tra i crediti della clientela un saldo creditorio nei confronti di promotori finanziari. Tale credito, stando a quanto detto dalla Società, riflette gli anticipi concessi ai promotori e si ridurrà gradualmente per effetto delle competenze maturate ed addebitate in c/economico. Inoltre è da considerarsi eccezionale e non ripetibile in futuro, in quanto attinente al fatto che la Banca si trovava in fase di start up e aveva optato per una politica aggressiva di penetrazione commerciale. La Commissione ha rilevato come l'erogazione di finanziamenti di importo rilevante ai promotori costituisca una criticità perché potrebbe nascondere rischi legati alle frodi: in questo particolare caso dobbiamo tra l'altro ricordare che il revisore non ha svolto alcuna analisi del rischio di frode. L'ultimo aspetto riguarda i titoli in circolazione: nelle carte di lavoro non è presente alcuna specifica delle osservazioni formulate dal revisore. Ciò che rileva è il rischio liquidità in quanto era presente una raccolta molto concentrata in capo ad un depositante con scadenza di rimborso ravvicinata. Sul punto il revisore ha ritenuto il rischio di liquidità irrilevante.

Incarico relativo alla SIM:

Alcune delle carenze riscontrate relativamente a questo incarico, sono già state rilevate a livello di Sistema di Controllo Interno della Qualità e risultano quindi affrontate nei precedenti paragrafi; in questa sede ci limitiamo ad elencarle nella Tavola 2 sottostante, per poi soffermare la nostra attenzione sulle particolarità emerse nel corso della verifica.

[Tavola 2]

Archiviazione carte di lavoro	All'apertura della verifica ispettiva le carte di lavoro relative all'incarico in esame non risultavano archiviate sulla base di una specifica procedura atta a garantire la loro integrità.
Independent review	L'analisi delle carte di lavoro relative all'attività svolta dall'IR ha evidenziato la presenza di comunicazioni scambiate, via posta elettronica, tra il partner responsabile dell'incarico e l'IR: in questo modo risulta come l'IR non abbia svolto autonome verifiche sulle carte di lavoro e non disponga quindi di idonei strumenti per valutare l'adeguatezza del lavoro svolto. In particolare la figura dell'IR è stata ricoperta da un socio e amministratore della società, il quale tra l'altro ha preso parte all'attività di audit sul bilancio della SIM.

Le carenze riscontrate specificatamente per questo determinato incarico riguardano:

Documentazione del lavoro e delle relative conclusioni

Per le verifiche svolte sulle poste di pertinenza dei clienti, ed in particolare sulla liquidità relativa ai clienti della SIM depositata su conti individuali di cui i clienti sono i medesimi titolari, le carte di lavoro non contengono gli elementi probativi e le conclusioni raggiunte, nonché i documenti relativi all'attività svolta. Tale carenza, secondo il parere della Commissione risulta essere particolarmente rilevante per la natura della posta in questione. È stata rilevata inoltre l'assenza, nelle carte di lavoro, di una specifica check list nella quale formalizzare le verifiche svolte, che comunque risultano essere in linea con quanto previsto dai programmi di lavoro. L'assenza poi dell'Audit Summary Memorandum, che configura una carenza nella documentazione del lavoro, denota da una parte il mancato rispetto di procedure interne della società, dall'altra non consente di comprendere le verifiche svolte e le problematiche riscontrate dal revisore e le relative conclusioni.

Mancata verifica delle operazioni disposte dalle Parti correlate

Il revisore non ha provveduto a pianificare specifiche procedure volte a verificare la correttezza dell'operatività posta in essere dalla SIM per conto della clientela "parte correlata" (amministratori, soci e dipendenti). Non risultano poi documentate le verifiche in merito ai controlli in essere presso la SIM al fine di

garantire l'assenza di condotte volte ad agevolare alcuni clienti a danno di altri. La Commissione ha ritenuto che queste carenze riscontrate non abbiano consentito al revisore di escludere possibili condotte della SIM non in linea con le disposizioni vigenti.

Comprensione del sistema di controllo interno ed amministrativo contabile e test di conformità

Nonostante il revisore abbia riscontrato dei profili di debolezza, risultano non svolti test al fine di valutare l'effettiva operatività ed efficacia dei controlli in essere presso la SIM. In particolare i profili di debolezza si riferiscono alla gestione dei patrimoni ed alla ricezione e trasmissione ordini. Con riferimento alla "gestione patrimoniale" è emerso come il revisore non abbia svolto specifici test di conformità in merito ai controlli automatici in essere presso la SIM ed in merito alle segnalazioni giornaliere in caso di mancato rispetto dei limiti del mandato contrattuale sottoscritto dalla clientela. Non risultano poi documentate le procedure relative alle scelte di investimento dei clienti gestiti: in questo modo risulta più difficile valutare eventuali condotte non corrette volte a determinare movimentazione anomala (con l'obiettivo di maturare commissioni attive a favore della SIM). In ordine al secondo aspetto, ovvero alla ricezione e trasmissione ordini, emerge come non siano documentate le verifiche in merito ai controlli in essere. La Commissione ha rilevato che tale attività riveste per la SIM una certa importanza e quindi il revisore avrebbe dovuto avvertire l'esigenza di valutare l'adeguatezza e l'effettiva operatività dei controlli in essere. Per il revisore il quadro generale della SIM è risultato tranquillizzante: tutto ciò però non ha trovato riscontro nelle carte di lavoro.

Verifiche di validità

Tali verifiche hanno riguardato in particolare depositi e conti correnti, poste di pertinenza della clientela, titoli di terzi e circolarizzazione delle banche e riconciliazione dei saldi. Relativamente ai depositi ed ai conti correnti: erano presenti delle poste di terzi che sono state rilevate contabilmente dalla SIM in conti che alimentavano l'attivo ed il passivo del bilancio, e non nei conti

d'ordine. Dall'esame delle carte di lavoro è emerso che il revisore non ha formulato considerazioni in merito alla correttezza di tali rilevazioni contabili: ha fatto solamente affidamento sulla procedura di circolarizzazione dei clienti, al fine di accertare la correttezza dei saldi. La Commissione ha ritenuto che con riferimento alla liquidità dei terzi, l'obiettivo è quello di verificare che l'ammontare della liquidità esposto nella situazione contabile, sia congruo con quanto giacente presso i conti correnti. Anche stando a quanto previsto dalle "Istruzioni per la redazione dei bilanci delle SIM" della Banca d'Italia del 16/12/2009⁽¹⁰⁾ ed il "Manuale delle Segnalazioni statistiche e di vigilanza per gli intermediari del mercato Mobiliare"⁽¹¹⁾, le attività acquisite in nome e per conto di terzi, nonché quelle acquisite in nome proprio e per conto di terzi non figurano tra i dati patrimoniali della SIM. Per quanto riguarda le poste di pertinenza della clientela il revisore ha svolto verifiche differenti a seconda della tipologia. Con riferimento ai saldi di liquidità di pertinenza dei clienti amministrati aventi conti individuali e dei clienti gestiti e ai titoli di terzi, la Commissione ha rilevato che le carte di lavoro non riportano alcun memo descrittivo del lavoro svolto e delle conclusioni del revisore: non risultano svolte verifiche al fine di accertare la corrispondenza. Per la circolarizzazione delle banche e la riconciliazione dei saldi: il revisore non ha acquisito evidenze in merito alla movimentazione registrata dalle banche, nonostante i prospetti di riconciliazione predisposti dalla SIM indicassero l'esistenza di operazioni registrate dalla SIM ma non dalla banca. Le osservazioni formulate dal revisore non sono state formalizzate all'interno delle carte di lavoro.

(10) Documento emanato a firma del direttore generale dell'istituto il 16 dicembre 2009. Fonte: <http://www.osservatoriosullefonti.it/rubriche/autorita-amministrative-indipendenti/227-banca-ditalia-nuove-istruzioni-per-la-redazione-dei-bilanci-degli-intermediari-non-bancari-e-disposizioni-per-la-tenuta-dellarchivio-unico-informatico-con-finalita-antiriciclaggio> [03/03/2014]

(11) Corrisponde alla Circolare n. 148 del 2 luglio 1991 – 18° aggiornamento del 17 Dicembre 2013 della Banca d'Italia. Fonte: http://www.bancaditalia.it/vigilanza/normativa/norm_bi/circ-reg/circ148/testo_integrale_circ_148.pdf [03/03/2014]

Incarico relativo all'azienda multi servizi:

Alcune delle carenze riscontrate relativamente a questo incarico, sono già state rilevate a livello di Sistema di Controllo Interno della Qualità e risultano quindi affrontate nei precedenti paragrafi; in questa sede ci limitiamo ad elencarle nella Tavola 3 sottostante, per poi soffermare la nostra attenzione sulle particolarità emerse nel corso della verifica.

[Tavola 3]

Archiviazione carte di lavoro	All'apertura della verifica ispettiva le carte di lavoro relative all'incarico in esame non risultavano archiviate sulla base di una specifica procedura atta a garantire la loro integrità. In particolare, il presente lavoro è stato svolto presso un ufficio aziendale di piccole dimensioni per il quale non è prevista alcuna procedura di archiviazione.
Valutazione dei rischi	Il revisore ha stimato come "basso" il rischio di frodi: i fattori di tale valutazione non risultano però documentati nelle carte di lavoro (è previsto infatti che solo per i livelli di rischio "alto" e "medio" siano indicate le relative considerazioni). In questo specifico caso si rendeva necessario valutare anche il rischio ambientale: valutato come "basso". I fattori di tale valutazione non risultano documentati nelle carte di lavoro

Le carenze riscontrate specificatamente per questo determinato incarico riguardano:

Mancato svolgimento di verifiche sull'adeguatezza del sistema di controllo interno

Nel corso dell'esercizio non è stata effettuata alcuna analisi in merito al sistema di controllo interno ed al sistema amministrativo contabile. Inoltre l'Azienda, per l'emissione della bolletta alla propria clientela, si avvale di un software gestito in outsourcing: il revisore ha valutato "medio" il rischio di affidamento dell'outsourcing, senza svolgere specifici test sulle procedure adottate dal fornitore del servizio. La Società, dopo aver fornito un'analitica descrizione della procedura di bollettazione, ha concluso che tale sistema è risultato controllato ed automatizzato e che le possibilità di manomissioni risultavano remote. Inoltre, stando a quanto affermato dal revisore, il sistema di controllo interno permetteva di minimizzare errori e mancanze nelle contabilizzazioni. Non risultano effettuati nel corso del 2008 e del 2009 test di conformità su tali procedure: in particolare

nel 2008 il revisore si è limitato ad una descrizione dell'attività svolta e a riportare la conclusione in merito alla loro adeguatezza. Per il 2009 ha deciso di affidare le proprie verifiche ai test di validità e non sui controlli. A parere della Commissione tali test di validità non possono essere efficaci solo ai fini di valutare l'adeguatezza della posta in bilancio. Il revisore, in questi casi, è chiamato a svolgere procedure di conformità per ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi circa l'efficacia dei controlli posti in essere.

Verifiche di validità

Le verifiche di validità, relativamente a questo incarico, fanno riferimento alle fatture da ricevere: è emerso come il lavoro svolto per la verifica del debito iscritto non sia stato adeguatamente formalizzato. Non sono state descritte le verifiche svolte e le relative conclusioni: ciò non consente di valutare il lavoro svolto dal revisore.

5.5. Confronto tra Report finale e Relazione di trasparenza

Facciamo ora un confronto tra quanto emerso in sede di Report finale (2012) e la Relazione di trasparenza (2013): in questo modo è possibile avere conferma che per le raccomandazioni formulate dalla Commissione, in sede di verifica, sono stati portati a termine i relativi interventi, presentando in breve anche una loro descrizione. La Tavola 4 riporta in sintesi il confronto effettuato:

[Tavola 4]

N	Procedure	Raccomandazioni (Report finale)	Interventi effettuati (Relazione di trasparenza)
1	<i>Avanzamento e valutazione del personale</i>	- assenza di espliciti criteri di avanzamento dei profili professionali	La Società ha provveduto a codificare le linee di condotta relative alle assunzioni, alle valutazioni periodiche, alle promozioni ed alla formazione continua, con il fine di garantire elevati standard di qualità. Tutto lo staff tecnico definisce un piano di formazione annuale: i percorsi organizzativi sono organizzati tenendo conto delle peculiarità dei settori operativi delle entità clienti. Infine tali "policies" sono comunicate al personale.

2	<i>Direzione, Supervisione e Riesame del lavoro</i>	<ul style="list-style-type: none"> - i programmi di lavoro standard non prevedono lo svolgimento di verifiche differenziate in funzione del grado di rischio individuato 	<p>La conduzione del lavoro si basa su dei programmi standard che possono essere integrati con programmi specifici qualora il bilancio oggetto di esame lo richieda purché tale utilizzo sia motivato e pianificato adeguatamente. La documentazione del lavoro è sottoposta a supervisione e riesame da parte dei componenti del team di livello superiore. Infine il riesame si articola in modo differente a seconda del profilo di rischio assegnato all'entità cliente.</p>
3	<i>Consultazione</i>	<ul style="list-style-type: none"> - attivare la consultazione esterna 	<p>L'attività di consultazione può essere sia interna che esterna: per la prima sono previsti dei livelli gerarchici di referenti; la seconda si rende necessaria quando emergono situazioni di particolare complessità tecnica.</p>
4	<i>Monitoraggio</i>	<ul style="list-style-type: none"> - non sono stati previsti form o check list con cui documentare il lavoro svolto 	<p>L'incaricato al termine dell'attività di monitoraggio è tenuto a redigere il report del lavoro svolto utilizzando un format standard e ad esprimere un giudizio sintetico su ciascuna area in cui è suddiviso il monitoraggio. L'attività dell'IR è guidata da apposite check list.</p>

5.6. Conclusioni

Dall'analisi incrociata dei documenti a disposizione (relazione di trasparenza, report finale sul controllo di qualità e questionario proposto) relativi alla società Alfa, ai fini della comprensione del Sistema di Controllo Interno della Qualità, è emerso quanto segue. A livello di carattere generale:

- ✓ Governance: la Società è amministrata da un Consiglio di Amministrazione composto da un minimo di due consiglieri ad un massimo di sette. Secondo quanto previsto dalla relazione di trasparenza 2013 (riferimento all'esercizio sociale chiuso il 30 giugno 2013) il CdA è composto da quattro consiglieri.

- ✓ Organizzazione territoriale: la Società svolge la propria attività mediante tre uffici operativi. Le risorse di cui dispone, risultano, per la maggior parte iscritte negli Ordini Professionali dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e nel Registro dei Revisori Contabili.
- ✓ Rete di appartenenza: la Società non appartiene ad alcuna rete professionale nazionale od internazionale.
- ✓ Sistema di controllo interno della qualità: tale sistema, anche sulla base di quanto emerso dall'analisi del questionario proposto e del report finale sul controllo, si basa su 7 procedure denominate dalla lettera A alla lettera G.
- ✓ Ultimo controllo della qualità: la Consob ha completato il proprio intervento nel corso del 2012. A livello interno l'ultimo controllo di qualità si è concluso nel 2013.
- ✓ Enti di Interesse Pubblico: relativamente all'esercizio chiuso al 30 giugno 2013, la Società ha svolto l'attività di revisione legale su ben 8 EIP.
- ✓ Informazioni finanziarie: il fatturato maggiore è quello derivante dallo svolgimento dell'attività di revisione legale, seguito dall'attività di revisione volontaria, dall'attività di organizzazione contabile ed infine dalla prestazione di altri servizi.

Entrando nel merito del Sistema di Controllo Interno della Qualità: tale sistema ha l'obiettivo di assicurare, con ragionevole certezza, che gli incarichi di revisione legale siano svolti in conformità ai principi etici ed alle norme tecnico-professionali di riferimento. I presidi adottati dalla Società hanno operato in modo efficace anche se, relativamente ad alcuni aspetti particolari, si sono rese necessarie delle modifiche e/o delle integrazioni. Oltre agli aspetti visti nel precedente paragrafo, per i quali si sono rese necessarie delle raccomandazioni da parte della Commissione, un punto di debolezza diffusamente riscontrato, sia con riferimento a gran parte delle procedure generali, sia con riferimento ai tre incarichi analizzati, è la mancanza della formalizzazione del lavoro (anche in termini di mere osservazioni/valutazioni) all'interno delle carte di lavoro e la mancanza di una loro corretta archiviazione. Secondo quanto previsto dal Principio di Revisione 230, intitolato "La documentazione del lavoro di

revisione”⁽¹²⁾, il revisore deve preparare con tempestività la documentazione del lavoro, in modo tale da fornire una sufficiente ed appropriata evidenza degli elementi a supporto della relazione di revisione e garantire che il lavoro sia stato svolto in conformità ai principi di riferimento, alle norme ed ai regolamenti applicabili. Inoltre secondo il Principio di Revisione 500⁽¹³⁾, intitolato “Gli elementi probativi della revisione”, il revisore deve acquisire elementi probativi che gli consentano di trarre ragionevoli conclusioni su cui fondare il proprio giudizio. Il principio, per elementi probativi intende “le informazioni che il revisore ottiene per giungere a conclusioni che gli permettano di formulare il proprio giudizio professionale”. Le carte di lavoro si rendono indispensabili per l’attività di revisione, in quanto forniscono al revisore la dimostrazione che i principi sono stati correttamente applicati e la prova dell’effettiva esecuzione del lavoro e delle conclusioni raggiunte. È quindi necessario che le carte siano predisposte, raccolte e conservate nelle singole sezioni dei dossier predisposti in modo ordinato. Per le modalità di archiviazione, il Principio 230 prevede sia la modalità cartacea che la modalità elettronica. Nel caso analizzato, il revisore non sembrava aver rispettato quanto previsto dai Principi di Revisione, in molte occasioni dello svolgimento del proprio lavoro: infatti nel documentare le procedure non aveva provveduto a rilevare gli elementi identificativi delle specifiche voci o degli aspetti oggetto di verifica ed in certi casi non aveva provveduto ad una loro archiviazione sulla base di una specifica procedura. La Società ha provveduto a definire una procedura di archiviazione elettronica, prevedendo di volta in volta la scannerizzazione delle carte di lavoro.

Altro aspetto da considerare è legato al mix professionale per cui si è reso necessario un intervento: affinché il lavoro di revisione sia svolto in modo adeguato e sia connotato da un certo grado di qualità, le risorse impiegate nell’attività devono essere qualitativamente e quantitativamente idonee

(12) Documento ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri rispettivamente il 5 ed il 12 settembre 2007. Il presente documento è stato adottato dalla Consob con delibera n. 16137 del 2 ottobre 2007.

(13) Documento ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri rispettivamente il 18 ed il 23 ottobre 2002.

al raggiungimento dell'obiettivo prefissato. È quanto previsto dalla Comunicazione Consob n. 96003556/1996 e suggerito anche da Assirevi [si veda il paragrafo 2.9.]. Per garantire al cliente un servizio di ottima qualità, dando anche una certa immagine professionale alla società, è necessario che ciascun professionista, dall'assistente al partner, sia messo nella condizione di esprimere il proprio potenziale professionale al massimo della capacità. Il caso specifico era caratterizzato dalla mancanza di qualifiche professionali esperte: la maggioranza delle risorse impiegate risultavano essere di basso livello. L'assenza di una figura come quella del Senior o del Manager andava a scapito dei partner che si trovavano ad impiegare per ciascun incarico, una percentuale maggiore di ore rispetto a quelle previste dalla Comunicazione Consob. In sede di assegnazione dell'incarico era quindi necessaria una valutazione accurata in merito al maggiore impegno, prestato dal partner, per sostituirsi al ruolo del Senior o del Manager, per garantire comunque lo svolgimento di un lavoro qualitativamente adeguato. La Società, ad oggi, sembra essersi allineata con quanto rilevato dalla Commissione in sede di verifica: dall'analisi del questionario⁽¹⁴⁾ emerge infatti un incremento relativo all'impiego di personale più qualificato. Inoltre dalla relazione di trasparenza è emerso che nel caso di incarichi su Enti di Interesse Pubblico debba essere prevista, obbligatoriamente, la figura di un Manager o di un Senior.

Altro aspetto su cui porre l'attenzione è il requisito dell'indipendenza: la Società, prima della verifica da parte della Commissione, prevedeva che i dipendenti presentassero le dichiarazioni relative all'indipendenza con cadenza annuale relativamente a tutti gli incarichi in corso (ad eccezione dei partner per i quali la presentazione delle dichiarazioni avveniva con cadenza semestrale). Così facendo la Società ha rischiato di trovarsi in situazioni di minaccia al requisito; si ritiene infatti che siano più efficaci quelle dichiarazioni rilasciate in sede di assegnazione dell'incarico: in questo modo il dipendente è in grado di comprendere la propria situazione prima dell'avvio dello stesso. L'art. 10 comma

(14) Grafici n.1 e 2, pag.25, Capitolo 3 del presente lavoro

1 del D.Lgs. 39/2010 prevede che il revisore, nello svolgimento della propria attività, debba essere indipendente dalla società sottoposta a revisione. L'efficienza del sistema di controllo interno della qualità è subordinata prima di tutto all'assenza di conflitti interessi tra la società di revisione e la società revisionanda: tale assenza è garantita se "il soggetto abilitato all'esercizio dell'attività di revisione legale si è dotato di procedure idonee a prevenire e rilevare le situazioni che possono compromettere l'indipendenza", è quanto previsto dal comma 5 dell'art.10. Il requisito si rivela quindi indispensabile affinché l'attività svolta dal revisore sia connotata da un certo grado di qualità: è il requisito attorno al quale, stando anche a quanto emerge dalle relazioni di trasparenza, ruota tutto il sistema di controllo interno della qualità; basta vedere quante diverse tipologie di procedure vengono adottate dalle società, al fine di garantire che l'operato dei propri team avvenga nel rispetto dei principi etici e professionali richiesti nello svolgimento dell'attività di revisione. Sempre con riferimento all'indipendenza era emerso un ulteriore problema circa il c.d. "cooling-off period": la Società non si era dotata di un'adeguata procedura. In merito a questo aspetto l'art. 17 comma 5 del D.Lgs. 39/2010 prevede che il revisore legale ed il personale dipendente, non potranno assumere incarichi di natura dirigenziale presso società clienti, se non è decorso almeno un biennio dalla conclusione dell'incarico o dalla cessazione del rapporto di lavoro. L'ultimo aspetto da prendere in considerazione si riferisce ad una debolezza riscontrata in merito allo svolgimento dei tre incarichi oggetto di verifica: in tutti e tre i casi è emerso come il revisore non abbia provveduto a verificare il sistema di controllo interno. Relativamente all'incarico presso la Banca, non ha ritenuto fare affidamento sul sistema di controllo interno: questo può accadere, però tale scelta deve essere motivata e supportata dall'effettuazione dei test sulle procedure di controllo interno, al fine di valutarne l'efficacia o meno; in questo caso il revisore non aveva effettuato alcun tipo di test sulle procedure. In linea generale il programma di revisione prevede che in fase di pianificazione del lavoro il revisore deve acquisire la conoscenza del sistema di controllo interno e contabile della società revisionanda. Vista poi la particolarità delle operazioni

che caratterizzano l'attività bancaria, e stando a quanto previsto dal Principio di Revisione 1006⁽¹⁵⁾, intitolato "Principio sulla revisione dei bilanci delle banche", a maggior ragione il revisore avrebbe dovuto effettuare i test sui controlli in essere, al fine di determinare la natura e l'ampiezza delle verifiche. Anche con riferimento agli altri due incarichi è emerso come il revisore non abbia provveduto ad effettuare i test di conformità in merito a specifici aspetti. Dobbiamo ricordare che l'analisi del sistema di controllo interno è di fondamentale importanza nello svolgimento dell'attività di revisione: la valutazione preliminare di tale sistema rientra nelle fasi del processo di revisione. Attraverso la valutazione del Sistema di Controllo Interno [SCI] è possibile comprendere se i soggetti responsabili delle varie procedure abbiano operato in conformità alle deleghe ricevute. È con la valutazione del rischio di controllo che il revisore è in grado di verificare se il SCI risulta essere efficace: quando il rischio di controllo è basso, il rischio di individuazione risulta essere alto; di piccola entità saranno quindi le verifiche da effettuare. Viceversa nel caso in cui il rischio di controllo si presenti elevato. Con i test di conformità è possibile verificare se i processi sono stati svolti in conformità alle procedure previste. Ecco quindi che, relativamente al caso concreto, il revisore non ha operato secondo quanto previsto dai principi di riferimento.

Concludendo quindi, al di là delle carenze riscontrate, che hanno trovato smentita dall'immediato impegno mostrato dalla Società e, delle raccomandazioni formulate per le quali sono stati effettuati adeguati interventi nel rispetto della tempistica data, ad oggi (anche alla luce di quanto emerso dalla relazione di trasparenza) il Sistema di Controllo Interno della Qualità della società Alfa risulta essere adeguato a garantire che i servizi offerti presentino un certo grado di qualità e siano resi nel rispetto di quanto previsto dalla normativa vigente.

(15) Principio di Revisione 1006 "Principio sulla revisione dei bilanci delle banche", ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri il 6 ed il 22 ottobre 2004.

CONCLUSIONI

La ricerca condotta ha riguardato gli aspetti del Sistema di Controllo Interno della Qualità nell'attività di revisione, affrontandoli sia da un punto di vista prettamente teorico, prendendo come riferimento le disposizioni previste dalla normativa vigente ed i vari documenti interpretativi, sia sotto l'aspetto pratico con l'analisi delle Relazioni di trasparenza e di un Report sull'esito finale del controllo di qualità e di un questionario riguardanti la società Alfa. Lo studio ha inteso quindi offrire un quadro di insieme sugli aspetti caratterizzanti il *controllo di qualità*, soffermandosi maggiormente su quello interno; ma accennando comunque al c.d. controllo esterno (o pubblico).

Il lavoro ha approfondito, in particolar modo, la parte relativa alle procedure ed alle direttive di carattere organizzativo, che ciascuna società di revisione (revisore singolo o collegio sindacale) deve applicare affinché il servizio reso al cliente sia connotato da un certo grado di qualità. Abbiamo infatti visto come il sistema di controllo interno della qualità, consista nella rigorosa applicazione dei Principi di Revisione e della pratica professionale in materia, nella gestione del lavoro specifico di revisione. In linea generale è previsto che il lavoro di revisione sia svolto da un *team* composto da un responsabile dell'incarico e da personale di vari livelli e qualifiche professionali. Ad integrazione della parte teorica in merito agli aspetti sull'organizzazione, si è ritenuto opportuno affiancare una parte pratica mediante la predisposizione di un questionario, proposto alla società Alfa.

Per comprendere gli aspetti teorici discussi ci siamo proposti, attraverso l'analisi di alcune Relazioni di trasparenza, di comprendere in concreto il funzionamento di tale sistema. Tutto ruota attorno all'implementazione di un certo numero di procedure riguardanti: le responsabilità apicali per la qualità del soggetto abilitato, i principi etici applicabili e l'indipendenza, l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici, le risorse umane, lo svolgimento dell'incarico e l'attività di monitoraggio. Si è evidenziato inoltre come il Sistema di Controllo Interno della Qualità risulti essere un elemento

fondamentale a garanzia dell'attività di revisione svolta, nei confronti degli *stakeholders*. In un mercato in continua evoluzione, le società di revisione, rappresentano uno stabile punto di riferimento nell'ambito di un'attività, come quella della revisione, che continua ad essere rilevante per tutto il contesto economico. I servizi offerti creano valore aggiunto in quanto contribuiscono a migliorare la trasparenza, la fiducia e la coerenza dei processi d'affari. Tali servizi devono essere resi con un certo livello di competenza professionale specifica, di costante aggiornamento, di diligenza, di integrità e di indipendenza.

Dallo studio condotto è emerso inoltre come il Sistema di Controllo Interno della Qualità, così delineato, costituisca la base per il c.d. controllo esterno (o controllo pubblico) da parte delle autorità pubbliche: il MEF e la Consob.

Per questo abbiamo ritenuto procedere con l'analisi del Report finale sul controllo di qualità, che la Consob ha redatto a seguito della verifica effettuata nei confronti della società Alfa.

Infine abbiamo dedicato una piccola parte della trattazione all'individuazione degli attori del Sistema di Controllo di Interno della Qualità in modo da capire meglio il contributo offerto da ciascuno. Non ci siamo concentrati esclusivamente sulle società di revisione ed i relativi team: abbiamo considerato il contributo offerto dagli studi medio/piccoli, dai revisori singoli e dai collegi sindacali quando chiamati a svolgere l'attività di revisione.

Quanto proposto dal presente lavoro mostra però alcune perplessità che riteniamo opportuno evidenziare. La relazione annuale, in merito al controllo esterno, redatta dalla Consob si rivela per certi aspetti generica; sarebbe auspicabile quindi un maggior approfondimento in merito agli esiti dell'attività svolta. Altra considerazione da fare riguarda le Relazioni di trasparenza: spesso, per la parte relativa alla descrizione del sistema di controllo interno della qualità, risultano essere riassuntive, non permettendo un'esaustiva comprensione di quella che è la realtà. Infine ci riferiamo al regolamento attuativo del D.Lgs. 39/2010 in materia di controllo di qualità: ad oggi tale regolamento non risulta ancora emanato. Ci aspettiamo quindi che il MEF proceda ad attuare quanto previsto dal decreto, fornendo le linee guida per la conduzione del proprio lavoro, sia con riguardo

alle metodologie con cui effettuare i controlli, sia riguardo ai criteri di selezione dei soggetti che saranno incaricati di eseguirli.

APPENDICE

IL QUESTIONARIO PROPOSTO ALLA SOCIETÀ ALFA

***Check list predisposta dall'Esperto Indipendente della società "Alfa" per
finalità di ricerca e professionali***

Domande:

1. Ruolo nella società Alfa?
2. Età e Sesso?
3. Titolo di studio?
 - Diploma di Scuola superiore
 - Laurea Triennale
 - Laurea Quadriennale
 - Laurea specialistica
 - Master Post Laurea
 - Dottorato di Ricerca
4. Ha conseguito l'abilitazione professionale?
 - Sì
 - No
5. Come ha acquisito e sta acquisendo le competenze necessarie allo svolgimento della professione di Revisore Legale? (punteggio da 1 a 5)*
 - Esperienza di lavoro (___)
 - Formazione professionale (___)
 - Coaching da parte del personale con maggiore esperienza (___)
 - Visione continua delle procedure di revisione (___)
 - Studio individuale (___)
 - Altro (specificare) _____
6. Per la sua crescita professionale quali strumenti ritiene che siano validi? (punteggio da 1 a 5)*
 - Esperienza di lavoro (___)
 - Formazione professionale (___)
 - Coaching da parte del personale con maggiore esperienza (___)
 - Visione continua delle procedure di revisione (___)
 - Studio individuale (___)

- Altro (specificare)_____

7. Ritiene che il Sistema di Controllo Interno di Qualità sia uno strumento per:

- Garantire l'integrità, l'obiettività, l'indipendenza, riservatezza e professionalità del revisore;
- Migliorare l'organizzazione interna;
- Migliorare la formazione professionale dei revisori;
- Migliorare l'accuratezza del lavoro di revisione contabile;
- Stimolare il rispetto dei Principi Etici;
- Ritiene che non sia uno strumento valido.

8. Ritiene che l'attuale Sistema di Controllo Interno di Qualità di Alfa sia in grado di contribuire a far svolgere il lavoro di revisione legale in maniera efficiente?

- Sì
- No

9. Delineare sinteticamente i punti di forza e di debolezza che a suo avviso ha l'attuale Sistema di Controllo Interno di Qualità di Alfa:

PUNTI DI FORZA:

PUNTI DI DEBOLEZZA:

10. Da quante parti è composto l'attuale Sistema di Controllo Interno della Qualità di Alfa:

11. Ogni quanto consulta le procedure del controllo interno di qualità di Alfa?
(delineare anche sinteticamente la motivazione della scelta effettuata)

- ad ogni incarico
- raramente
- spesso
- mai

12. Ritiene che il Sistema di Controllo Interno della Qualità abbia un importante valore di natura organizzativa e formativa (in tema di revisione legale)?

- Sì
- No

Delineare i motivi:

13. Nella sua carriera, all'interno di Alfa, si sono mai verificate circostanze di minaccia al requisito di indipendenza? (Se Sì, rispondere alle domande 14 e 15, se No rispondere alla domanda 16)

- Sì
- No

14. In quale circostanza si è ritrovato?

- interesse personale;
- confidenzialità;
- intimidazione;
- altro (specificare)_____

15. Che tipo di approccio ha seguito? (come si è comportato...)

16. Qualora si fosse ritrovato in una situazione che avrebbe minato l'indipendenza (ad esempio interesse personale), che cosa a suo avviso avrebbe dovuto fare? (delineare sinteticamente)

Suggerimenti liberi in tema di Sistema di Controllo Interno della Qualità:

(*)Per le domande 5 e 6:

1= per nulla 2= poco 3= abbastanza 4= molto 5= estremamente

Risposte alle domande 1-4:

Progressivo	Ruolo nella società (1)	Età (2)	Sesso (2)	Titolo di studio (3)	Abilitazione professionale (4)
1	Assistente	25	Maschio	L.Specialistica	No
2	Senior	25	Maschio	L.Specialistica	No
3	Juonior Ass.	28	Maschio	L.Specialistica	No
4	Assistente	28	Femmina	L.Specialistica	No
5	Senior	29	Femmina	L.Specialistica	No
6	Senior	30	Femmina	L.Specialistica	No
7	Senior	30	Maschio	L.Specialistica	No
8	Senior	31	Maschio	L.Triennale	No
9	Assistente	32	Maschio	L.Quadriennale	No
10	Senior	32	Maschio	L.Triennale	No
11	Senior	32	Maschio	L.Specialistica	No
12	Senior	33	Femmina	L.Specialistica	No
13	Senior	36	Femmina	L.Quadriennale	No
14	Manager	37	Femmina	n.p.	No
15	Manager	37	Femmina	L.Quadriennale	No
16	Manager	38	Maschio	L.Quadriennale	Sì
17	Manager	46	Maschio	Diploma	No
18	Socio-Ammin.	51	Maschio	L.Quadriennale	Sì
19	Partner	52	Maschio	L.Quadriennale	Sì

Risposte alle domande 5-6-7-8-11-12-13-14:

Progressivo	Domanda 5					Domanda 6					Domanda 7						8	Domanda 11				12	13	Domanda 14			
	a	b	c	d	e	a	b	c	d	e	a	b	c	d	e	f		A	b	c	d			a	b	c	d
1	5	2	4	2	2	5	5	5	4	4	-	-	-	x	-	-	Sì	-	-	-	x	Sì	Sì	x	-	-	-
2	5	2	4	3	1	5	4	4	4	4	x	x	-	x	-	-	Sì	-	-	x	-	Sì	No	-	-	-	-
3	5	3	4	3	3	5	3	5	5	5	x	x	-	-	x	-	Sì	-	-	-	x	Sì	No	-	-	-	-
4	4	3	5	5	4	5	5	5	5	5	-	x	-	-	-	-	n.p	-	-	x	-	Sì	No	-	-	-	-
5	5	3	2	3	4	5	4	5	3	5	x	x	-	-	-	-	Sì	-	x	-	-	Sì	No	-	-	-	-
6	5	3	2	3	4	5	4	5	3	5	x	x	-	-	-	-	Sì	-	x	-	-	Sì	No	-	-	-	-
7	5	3	3	3	4	5	3	3	3	5	x	x	-	-	-	-	Sì	X	-	-	-	Sì	No	-	-	-	-
8	5	2	3	1	4	5	2	5	2	5	x	-	-	x	-	-	Sì	-	x	-	-	Sì	No	-	-	-	-
9	5	3	4	3	3	5	4	4	4	4	x	x	x	x	-	-	Sì	-	x	-	-	Sì	No	-	-	-	-
10	x	-	x	-	x	x	x	x	-	x	x	x	-	-	-	-	Sì	-	x	-	-	Sì	Sì	-	x	-	-
11	5	3	4	1	2	5	3	4	2	1	x	x	-	x	-	-	Sì	-	x	-	-	n.p	No	-	-	-	-
12	5	5	1	5	5	5	4	4	4	5	x	x	-	-	-	-	Sì	X	-	-	-	Sì	No	-	-	-	-
13	5	3	2	2	3	5	3	5	3	3	-	-	-	x	-	-	Sì	-	x	-	-	Sì	No	-	-	-	-
14	5	3	4	4	4	5	5	4	5	5	-	x	x	x	-	-	Sì	-	-	x	-	Sì	No	-	-	-	-
15	5	4	4	5	5	5	5	4	5	4	x	x	x	x	-	-	Sì	-	-	x	-	Sì	No	-	-	-	-
16	5	3	1	3	4	4	5	4	3	5	-	-	-	x	-	-	Sì	-	-	x	-	Sì	No	-	-	-	-
17	4	3	2	4	4	4	3	2	4	4	x	x	x	x	x	-	Sì	-	x	-	-	Sì	No	-	-	-	-
18	5	1	-	1	4	5	1	-	3	5	x	x	-	x	-	-	Sì	-	x	-	-	Sì	No	-	-	-	-
19	5	4	-	-	-	5	5	-	-	-	x	x	-	-	-	-	Sì	-	-	x	-	Sì	Sì	x	x	x	-

Risposte alle domande 8-9-10-11-12-15-16-suggerimenti:

P	8	9	10	11	12	15	16	Suggerimenti
1	-	PDF: la formalizzazione	-	-	-	Ho cercato di eliminare i motivi	Segnalazione al responsabile	-
2	-	PDF: fornisce una guida completa e sottoposta a rigido controllo per aiutare il revisore nel gestire al meglio tutte le fasi dell'incarico di audit, standardizzando il modo di lavorare e adeguando il tutto secondo quanto indicato da Consob PDD: alcune procedure sono da affinare in quanto a volte riportano delle incongruenze tra di loro	Procedure dalla lettera A alla lettera G	Per adottare un comportamento coerente con le linee guida della società durante lo svolgimento dell'audit	Vedi quanto scritto nei punti di forza	-	Segnalare all'istante il problema al partner di riferimento	-
3	-	PDF: totale formalizzazione	7 procedure	Non ne ho mai avuto l'occasione	-	-	Avvisare la società compilando i documenti necessari predisposti dalla procedura	-
4	-	PDF: aggiornamento in modo continuo PDD: maggiore chiarezza	A-B-C-D-E-F-G	Ogni volta che ne ho la necessità	-	-	-	-
5	-	PDF: continuo aggiornamento e possibilità di immediata consultazione. PDD: piccole incongruenze (non significative) rilevate	Sette da (A a G)	Documentazione inclusa nel gf dell'audit; informazioni sulla compilazione e sulla tempistica	Standard qualitativo offerto	-	Consultazione con il partner responsabile della funzione di indipendenza	-
6	-	PDF: può essere consultato in ogni momento ed è sempre aggiornato. PDD: è presente qualche incongruenza	7	Sicurezza nella correttezza della documentazione	È di supporto al lavoro del revisore	-	Ne avrei discusso con il partner responsabile dell'indipendenza	-

7	-	PDF: considera in maniera puntuale e precisa tutti gli aspetti dell'attività in aderenza con le normative. PDD: alcune necessità risultano importanti e pesanti compatibilmente con l'attività lavorativa	Sono 7	Per mantenere aggiornate le attività	Stabilisce le linee guida da seguire	-	Comunicare e tempestivamente agli amministratori la situazione	
8	-	Il sistema non presenta particolari PDF e PDD, risultando a mio parere adeguato alle finalità da perseguire	7 procedure	Dubbi circa la prosecuzione dell'APM ed in particolare per le tempistiche	-	-	Dare comunicazione al referente CdA per le procedure di indipendenza	Valutare periodicamente se il SCI è calibrato in relazione alle dimensioni aziendali o se lo stesso risulta essere sovra/sotto dimensionato
9	-	PDF: è chiaro, sintetico e consente di migliorare l'efficienza sul lavoro e la professionalità	Procedure di qualità (7)	Perché assunto da poco	-	-	Informare immediatamente partner e riferire per la procedura	-
10	Chiarisce le linee guida da seguire	PDF: risulta adeguato allo scopo. PDD: la quantità di allegati da compilare risulta pesante	7 procedure	Inserimento degli allegati nelle carte di lavoro	Chiarisce le linee guida da seguire	Non sono più andato nella società cliente	-	-
11	Permette una migliore organizzazione del lavoro di revisione e una maggiore tutela nel caso di verifica da parte di terzi	PDF: standardizza l'approccio al lavoro di revisione per i vari clienti a seconda del livello di rischio adottato. Le procedure definiscono l'approccio da seguire dalla presa dell'incarico al mantenimento della clientela. PDD: alcune procedure contengono possibili punti critici	7 procedure da A a G	-	-	-	Informare il referente per il CdA della procedura di indipendenza	-

I 2	-	PDF: le procedure sono in un ordine sistematico. PDD: talvolta è necessaria una maggiore chiarezza	A-B-C-D-E-F-G	Compilazione allegati richiesti ad ogni incarico	-	-	Parlare con un partner della situazione per capire cosa fare in eventuali conflitti d'interesse	-
I 3	-	PDF: completezza PDD: maggiore chiarezza	Dalla procedura A alla procedura F	Quando ne ho avuto la necessità	-	-	Informare il responsabile	-
I 4	-	PDF: dettagliato e completo. PDD: alcune informazioni vengono fornite più volte	7 parti (dalla procedura A alla procedura G)	Per tutti gli adempimenti previsti dalle varie procedure	-	-	Dare comunicazione al referente responsabile e per l'applicazione della procedura	
I 5	-	PDF: completo e chiaro. PDD: molteplici allegati da predisporre	Procedure interne dalla A alla G. Manuale del revisore	Per attività di consultazione nella predisposizione dei vari allegati	-	-	Informare il responsabile	-
I 6	È in grado di contribuire a far svolgere il lavoro di revisione in maniera efficiente. Si suggerisce tuttavia maggior partecipazione formale da parte del partner	Vedere domanda 8	7 parti contraddistinte dalle lettere dalla A alla G	Verificare periodicamente le variazioni e gli aggiornamenti	Sì in funzione della gestione dei rischi, ossia della diminuzione del rischio ad un livello di rischio accettabile	-	Segnalare la minaccia al partner di riferimento al fine di eliminare la minaccia stessa	Maggiore partecipazione formale del partner al lavoro di revisione
I 7	Sì, prima dell'adozione delle procedure di qualità previste dall'ISA 220, vi era il rischio che il team di lavoro assegnato ad un	PDF: contribuisce attivamente all'organizzazione del lavoro di revisione scandendo in modo ineccepibile le varie fasi dell'attività. Permette un continuo confronto con i colleghi non assegnati al cliente. PDD: certi aspetti delle procedure	7 parti identificate con le lettere da A a G A-B-C-D-E-F-G-	Quando non mi sento sicuro nell'affrontare un determinato aspetto procedurale	L'adozione delle procedure di qualità ha fornito un sistema che guida in modo rigido tutte le fasi dell'attività di revisione	-	Comunicare immediatamente lo stato di incompatibilità al CdA	In sede di assegnazione degli incarichi non rimane traccia della motivazione che ha indotto

	incarico non si confrontass e in modo adeguato con gli altri colleghi	adottate non sono conosciuti in modo adeguato da tutto lo staff						o a scegliere un soggetto rispetto ad un altro
18	-	PDF: completo, analitico e di taglio operativo. PDD: eccessiva formalizzazione con check list ed allegati a volte troppo estesi. Rivedere e migliorare il coordinamento tra i vari documenti	7 procedure di qualità (dalla A alla G) Manuale di revisione Rete intranet	Al fine di verificare problematiche di indipendenza e per la metodologia da seguire in relazione alla direzione e alla supervisione del lavoro	-	-	Seguire quanto previsto dalla procedura A	-
19	Razionalità del flusso delle attività	PDF: presidio di ogni area. Presenza figura indipendente. PDD: mancanza di controlli periodici interni. Semplificazione e maggior automazione software	7 procedure	Aggiornamento e gestione procedure	Consente di omogeneizzare molte attività	Mi sono giudicato per eliminare i motivi lesivi dell'indipendenza	Rotazione del team e del responsabile della revisione	Necessità di semplificazione

BIBLIOGRAFIA

- * A. Pesenato “*Manuale del revisore legale*”, IPSOA, IV edizione, 2011.
- * A. Pesenato “*Manuale del revisore legale*”, IPSOA, V edizione, 2012.
- * Alvin, Arens, Randal, Elder, Mark, Beasley, Rusticali “*Auditing e servizi di Assurance. Un approccio integrato*”, Pearson Prentice Hall, 2006.
- * B. Campedelli “*Analisi dei rischi nella revisione aziendale. Principi ed applicazioni*”, Giappichelli, 1996.
- * Coopers & Librand “*Il Sistema di Controllo Interno*”, 1997.
- * D. Bernardi, M. Difino, P. Martinotti “*Il controllo di qualità nella revisione legale dei conti*”, Egea, 2011.
- * D. Mancini “*L’azienda nella rete di imprese. La prospettiva del controllo relazionale*”, Giuffrè, 1999.
- * D. Mancini “*Le condizioni di efficacia del sistema di controllo aziendale*”, Giappichelli, 2005.
- * E. Santesso, P. Ferrarese “*Controllo di gestione: limiti e prospettive di sviluppo*”, Isedi, 1990.
- * F. Bava, A. Devalle “*L’indipendenza del revisore legale nella disciplina del D.Lgs. 39/2010, Revisore Legale, Bilancio e Reddito d’Impresa*”, n. 7, 2010.
- * F. Fortuna “*La corporate governance nell’esperienza nazionale e internazionale*”, Il Mulino, 2010.
- * G. Brunetti “*Il controllo di gestione*”, F. Angeli.
- * G. Bruni “*Revisione aziendale*”, VI edizione, UTET, 1996.
- * G. D’Onza “*Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management*”, Giuffrè, 2008.
- * G. Ianniello “*Indicatori sull’indipendenza (in apparenza) del revisore contabile: il caso della prestazione di servizi non di revisione*”, Economia Aziendale, vol. 2, 2011.
- * G. Verrascina “*L’Audit Committee nella Corporate Governance: uno strumento per l’ottimizzazione del Sistema di Controllo Interno*”, 2003.

- * K. Corsi *“Il sistema di controllo amministrativo-contabile. Prospettive e dinamiche evolutive alla luce degli Ias/Ifrs”*, Giappichelli, 2008.
- * L. Brusca *“Amministrazione e controllo”*, Etas, 1994.
- * L. Hinna, W.F. Messier Jr *“Auditing. Fondamenti di revisione contabile”*, McGraw Hill, 2007.
- * L. Marchi *“Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno”*, Giuffrè Editore, 2008.
- * L. Marchi *“Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo Interno”*, Giuffrè Editore, 2012.
- * L. Marchi, A. Quaglia *“Il quadro di controllo interno delle imprese industriali”*, Maggioli Editore, 1997.
- * M. Pini *“La revisione di impresa. Controllo interno e sistemi informativi automatizzati”*, Giuffrè, 1985.
- * N. Persiani *“Introduzione alla revisione interna”*, Cedam, 1998.
- * R.N. Anthony *“Il controllo manageriale”*, F. Angeli, 1990.
- * R.N. Anthony *“Sistemi di pianificazione e controllo”*, Etaslibri, 1967.
- * S. Bianchi Martini, G. Di Stefano, G. Romano *“La governance delle società quotate”*, F. Angeli, 2006.
- * S. Marasca *“Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse”*, Giappichelli, 1989.
- * V. Coda *“Responsabilità degli amministratori e dei direttori, sistema di controllo interno e Internal Auditing”*, in *“Verso una nuova concezione di Internal Auditing”* di M. Molteni, Egea, 1998.
- * G. Ianniello articolo *“Prestazioni di servizi non di revisione: informativa di bilancio e indipendenza del revisore”*, Università della Tuscia di Viterbo.
- * S. Corbella *“Il Sistema di Controllo Interno: una rivisitazione nella prospettiva dell’attività di auditing”* in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, n. 5 e 6, 2000, pag. 316.

- * I Quaderni di S.A.F. Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano, Commissione Controllo Societario *“La riforma della revisione legale in Italia: una prima analisi del D.Lgs. 39/2010”*, n. 31, Luglio 2010.
- * AA.VV. *“Il Revisore Legale”*, Sistema Frizzera, Gruppo 24 Ore, n.17, Aprile 2012.
- * AA.VV. *“Le Società”*, L. De Angelis *“Il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari”*, n. 4, 2006.
- * AA.VV. *“Amministrazione & Finanza”*, articolo di A. Pesenato *“La lettera di attestazione garantisce l’organo di vigilanza”*, n. 1/2010.
- * AA.VV. *“Amministrazione & Finanza”*, articolo di A. Pesenato *“Significatività e Risk Approach nella nuova revisione legale”*, n. 1/2011.
- * AA.VV. *“Amministrazione & Finanza”*, articolo di A. Pesenato *“Revisione legale e controllo qualità: le risorse umane”*, n. 3/2011.
- * AA.VV. *“Amministrazione & Finanza”*, articolo di A. Pesenato *“Controllo di qualità nella revisione: valutare le risorse umane”*, n. 4/2011.
- * AA.VV. *“Amministrazione & Finanza”*, articolo di A. Pesenato *“Il controllo della qualità dell’incarico di revisione contabile: il P.R. 220”*, n. 3/2012.
- * AA.VV. *“Amministrazione & Finanza”*, articolo di A. Pesenato *“La revisione legale e il controllo della qualità: il P.R. ISQC I”*, n. 4/2012.
- * AA.VV. *“Amministrazione & Finanza”*, articolo di A. Pesenato *“Attestazione della direzione ed organi di vigilanza e controllo”*, n. 6/2012.
- * AA.VV. *“Amministrazione & Finanza”*, articolo di A. Pesenato *“Il collegio sindacale incaricato della revisione legale e dell’analisi del rischio (metodo del rick approach)”*, n. 7/2012.
- * AA.VV. *“Amministrazione & Finanza”*, articolo di A. Pesenato e S. Barbacovi *“OdV, Revisore Legale, Collegio Sindacale: attori di un sistema integrato di controlli”*, n. 12/2012.
- * AA.VV. *“La certificazione professionale dei bilanci”*, articolo di E. Viganò *“Rapporti fra revisione esterna e controlli interni d’azienda”*, 1973.
- * AA.VV. *“Dura Lex”*, articolo di A. Negri-Clementi, marzo 2010.

- * AA.VV. "Il Sole 24 Ore – Norme e Tributi", articolo di Razzante *"Per i revisori test adeguata verifica"*.
- * AA.VV. "Italia Oggi", articolo di D'Alessio *"Antiriciclaggio, adeguata verifica proporzionata"*.
- * ASSIREVI *"Provvedimento n. 7979"*.
- * BORSA ITALIANA *"Codice di Autodisciplina"*, Dicembre 2011.
- * CONSOB relazione annuale *"La vigilanza sugli emittenti e le società di revisione"*, 2012.
- * CONSOB *"Delibera n. 18802/2014"* in materia di Antiriciclaggio.
- * CONSOB *"Comunicazione n. 96003556/1996"*.
- * CNDC-CNR Documento 3.1. *"Sistema di controllo interno e revisione contabile"*.
- * CNDC-CNR Documento 3.2. *"Controllo interno nell'EDP"*.
- * CNDCEC *"Norme di comportamento del collegio sindacale nelle società non quotate"*, 2010.
- * CNDCEC *"Osservazioni al documento di consultazione del dipartimento del tesoro concernente l'attuazione delle Direttiva 2006/43/CE"*, 28 maggio 2009.
- * CNDCEC, Circolare n. 17/R del 14 aprile 2010.
- * CNDCEC *"Guida operativa sulla vigilanza del sistema di controllo interno"*.
- * CNDCEC Documento 315 *"La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi"*.
- * CNDCEC *"La guida al controllo della qualità nei piccoli e medi studi professionali"*, terza edizione.
- * CNDCEC Documento 200 *"Obiettivi e principi generali della revisione contabile di bilancio"*.
- * CNDCEC Documento 220 *"Il controllo della qualità del lavoro di revisione contabile"*.
- * CNDCEC Documento 240 *"La responsabilità del Revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio"*.

- * CNDCEC Documento 315 *“Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi legati alla comprensione dell’impresa e del contesto”*.
- * CNDCEC Documento 400 *“La valutazione del sistema di controllo interno”*.
- * CNDCEC Documento 500 *“Gli elementi probativi della revisione”*.
- * CNDCEC Documento 570 *“Continuità aziendale”*.
- * CNDCEC Documento 1006 *“Principio sulla revisione dei bilanci delle banche”*.
- * IAASB Principio ISQC 1 *“Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un’informazione e servizi connessi”*.
- * IAASB Principio ISA 200 *“Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali”*.
- * IAASB Principio ISA 220 *“Controllo della qualità dell’incarico di revisione contabile del bilancio”*.
- * IAASB Principio ISA 320 *“Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile”*.
- * IAASB Principio ISA 620 *“Utilizzo del lavoro dell’esperto del revisore”*.
- * IFAC *“Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants”*, 2010.
- * IFAC *“Guide to quality Control for Small and Medium-Sized Practices”*, 2010.
- * IFAC *“Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium sized Entities”*, 2012.
- * IFAC: *“IESBA Code”*.
- * Progetto Corporate Governance per l’Italia.
- * *Direttiva 2006/43/CE*.
- * *Direttiva 2007/64/CE*.
- * *Legge n. 262/2005*.
- * *Decreto Legislativo n. 39/2010*.

- * *Decreto Legislativo n. 58/1998.*
- * *Decreto Legislativo n. 231/2001.*
- * *Decreto Legislativo n. 209/2005.*
- * *Codice Civile: art. 2043.*
- * *Codice Civile: art. 2381.*
- * *Codice Civile: art. 2409-bis.*
- * *Codice Civile: art. 2477.*
- * *Relazioni di Trasparenza 2013:*
 - Reconta Ernst & Young S.p.A. [30/10/2013]
 - Price Waterhouse Coopers S.p.A. [30/10/2013]
 - KPMG S.p.A. [08/02/2014]
 - Deloitte & Touche S.p.A. [30/10/2013]
 - Mazars S.p.A. [08/02/2014]
 - Ria Grant Thornton [08/02/2014]
 - BDO S.p.A. [08/02/2014]
 - Baker Tilly Revisa S.p.A. [08/02/2014]
 - PKF Italia S.p.A. [08/02/2014]
 - Bompani Audit S.r.L. [30/10/2013]
 - Analisi Società di Revisione S.p.A. [08/02/2014]
 - Trevor S.r.L. [30/10/2013]
 - Fidital Revisione S.r.L. [08/02/2014]
 - AGKNSERCA S.n.C. [02/04/2014]
 - Fausto Vittucci & C. S.a.S. [02/04/2014]

SITOGRAFIA

- * www.consob.it/main/consob/pubblicazioni/relazione_annuale/relazione.html?symlink=/main/consob/pubblicazioni/relazione_annuale/index.html [30/11/2013]
- * www.consob.it/main/documenti/revisione/soc_rev/AlboSpeciale_soc_rev_ita.html [30/09/2013]
- * www.consob.it/main/aree/novita/consultazione_revisori_20130926_esiti.html?symlink=/main/regolamentazione/consultazioni/ln_consultazioni_chiuse.html [06/03/2014]
- * www.consob.it/main/documenti/bollettino_normativa_ante_98/96003556.htm [06/03/2014]
- * www.osservatoriosullefonti.it/rubriche/autorita-amministrative-indipendenti/227-banca-ditalia-nuove-istruzioni-per-la-redazione-dei-bilanci-degli-intermediari-non-bancari-e-disposizioni-per-la-tenuta-dellarchivio-unico-informatico-con-finalita-antiriciclaggio [03/03/2014]
- * www.bancaditalia.it/vigilanza/normativa/norm_bi/circ-reg/circ148/testo_integrale_circ_148.pdf [03/03/2014]
- * www.assirevi.it/index.php?template=statiche/associazione.php [30/11/2013]
- * www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/La-Ragione/Organigram/IGF/ [25/01/2014]
- * www.tesoro.it/ministero/di-piu-mef/la-storia.htm [30/09/2013]
- * www.consob.it/main/consob/Chi_e/index.html [30/09/2013]
- * www.bancaditalia.it/bancaditalia [23/01/2014]
- * www.ivass.it/ivass/imprese_jsp/HomePage.jsp [23/01/2014]
- * www.assonime.it/AssonimeWeb2/sito.jsp?id=232419 [08/02/2014]
- * www.revisori.it/Regolamenti_attuativi.pag [20/02/2014]
- * www.revisori.it/Regolamenti_attuativi.pag [20/02/2014]
- * www.ifac.org/publications [06/03/2014]
- * www.compliancenet.it/content/cos-e-l-antiriciclaggio [06/03/2014]
- * www.revicont.eu/?page_id=17 [10/03/2014]

FIGURE, GRAFICI, SCHEMI, TABELLE e TAVOLE

❖ Capitolo 1

- * Figura 1: “Il sistema di controllo interno”
- * Schema 1: “Modello di distribuzione delle attività di controllo, monitoraggio e vigilanza”
- * Schema 2: “Rischio di revisione”
- * Tabella 1: “Distribuzione degli incarichi di revisione legale in essere al 30 giugno 2012, per classi di revisori legali”
- * Tabella 2: “Relazione tra obiettivi di controllo interno ed obiettivi di revisione”
- * Tabella 3: “Rischio di individuazione”

❖ Capitolo 2

- * Tavola 1: “Check list Principio di Revisione 220”
- * Tavola 2: “Check list Principio internazionale ISQC 1”
- * Tavola 3: “Proposta di servizi professionali”

❖ Capitolo 3

- * Grafico 1: “Mix professionale (q.tà)”
- * Grafico 2: “Mix professionale (%)”
- * Grafico 3: “Titolo di studio”
- * Grafico 4: “Acquisizione competenze”
- * Grafico 5: “Il Sistema di Controllo Interno”
- * Grafico 6: “Consultazione delle procedure”
- * Grafico 7: “Quota di mercato”
- * Grafico 8: “Organico del personale”
- * Grafico 9: “Fatturato suddiviso per servizi offerti”

- * Tabella 1: “Soglie di rilevanza dei compensi che possono costituire una minaccia all’indipendenza finanziaria”
- * Tabella 2: “Società di revisione iscritte all’Albo Consob”
- * Tavola A: “Suddivisione delle categorie professionali interne al team di revisione”
- * Tavola B: “Mix professionale nell’impiego delle risorse umane presso il cliente”
- * Tavola C: “Dichiarazione relativa all’indipendenza”

❖ **Capitolo 5**

- * Tavola 1: “Incarico relativo alla Banca”
- * Tavola 2: “Incarico relativo alla SIM”
- * Tavola 3: “Incarico relativo all’azienda multi servizi”
- * Tavola 4: “Confronto tra Report finale e Relazione di trasparenza”

RINGRAZIAMENTI

Ringrazio il Prof. Silvestri per avermi guidata in questo percorso con la sua professionalità e disponibilità.

Ringrazio la società Alfa per la disponibilità data nel rispondere al questionario e nel concedermi materiale prezioso per lo svolgimento di questo lavoro.

Ringrazio i Responsabili revisori legali sia del MEF, sia della Consob per le informazioni che mi hanno dato: si sono rivelate utili per affrontare alcune parti del lavoro.

Ringrazio i miei genitori per avermi dato la possibilità di arrivare fino a qui, per avermi aiutata nei momenti più difficili e per aver condiviso le mie scelte.

Ringrazio Elena per avermi sopportato e capita, soprattutto negli ultimi mesi.

Ringrazio Andrea per essere stato al mio fianco, per avermi ascoltata e incoraggiata in questi quattro anni e mezzo.

Ringrazio i miei nonni per il loro sostegno morale e per avermi dato sempre fiducia.

Ringrazio tutti i compagni di corso, in particolar modo Sabrina, Cristina e Diletta, con cui ho condiviso le gioie di questo percorso e perché no a volte anche sconfitte, ma a testa alta ci siamo sempre rialzate.

Un ringraziamento a tutti i parenti ed amici.

E poiché la Laurea è solo il punto di partenza e non di arrivo, ringrazio lo Studio Bernardini che da più di un anno mi sta dando la possibilità di svolgere il tirocinio professionale.

Grazie a tutti.

Michela